

Tampereen ammattikorkeakoulu
Liiketalouden koulutusohjelma
Jukka-Pekka Nieminen

Opinnäytetyö

Toimintolaskenta ja tavoitteelliset tuloskortit vähittäiskaupassa

Case Hong Kong Pirkanmaa Oy

Työn ohjaaja Antti Klaavu
Työn tilaaja Hong Kong Pirkanmaa Oy
Tampere 01/2011

Tekijä	Jukka-Pekka Nieminen
Työn nimi	Toimintolaskenta ja tavoitteelliset tulokortit vähittäiskaupassa
Sivumäärä	65+10 liitesivua
Valmistumisaika	Tammikuu 2011
Työn ohjaaja	Antti Klaavu
Työn tilaaja	Hong Kong Pirkanmaa Oy

Tiivistelmä

Tämä työ käsittelee kustannuslaskentaa vähittäiskaupan näkökulmasta. Työn teoreettisena viitekehyksenä ovat toimintolaskennan ja tavoitteellisten tulokorttien hyödyntäminen vähittäiskauppaketjun talousohjauksessa.

Työ on tehty Hong Kong Pirkanmaa Oy:lle. Työn tavoitteena oli selvittää ja osoittaa tuoteryhmien välisiä kannattavuuseroja ja ottaa kantaa siihen, miten toimintolaskentaa ja tulokortteja voidaan hyödyntää vähittäiskaupan talousohjauksessa.

Työ pohjautuu Excel -kustannuslaskentamoduuliin, missä Hong Kong Pirkanmaa Oy -tavaratalon välitilinpäätöksen tuloslaskelman kustannukset ovat kohdistettu tavaratalon tuoteryhmille. Empiirinen työ suoritettiin 01.03.2009 – 31.08.2009 välisenä ajanjaksona.

Työ oli alkuun projekti talousohjauksen kurssiin liittyen, mutta myöhemmin siitä muodostui myös aihe tälle opinnäytetyölle. Työn tuloksena luovutettiin Hong Kong Pirkanmaa Oy:lle laskentamoduuli ja tämä raportti vapaaseen käyttöön sekä mahdolliseen jatkokehitykseen.

Työstä on tehty kaksi versiota. Julkaistavasta versiosta on poistettu liitteitä, joissa on Hong Kong Pirkanmaa Oy:n tunnuslukuja.

Avainsanat:

Toimintolaskenta, Kustannuslaskenta, Balanced Scorecard, vähittäiskauppa

Writer	Jukka-Pekka Nieminen
Thesis	Activity-Based Costing and the Balanced Scorecard in retail business
Pages	65+10 pages of annexes
Graduation time	January 2011
Thesis Supervisor	Antti Kilaavu
Co-operating Company	Hong Kong Pirkanmaa Oy

Abstract

This thesis work deals with cost accounting in the retail business. The theoretical framework comprises activity-based costing and the balanced scorecard.

This thesis work was commissioned by Hong Kong Pirkanmaa Oy. The main objective was to investigate and identify profitability differences between various product categories. The work also tries to show how activity-based costing and the balanced scorecard approach can support management accounting functions in the retail business.

This thesis work is based on a costing module that has been made with the Microsoft Excel programme. In the costing module all the cost items of Hong Kong Pirkanmaa Oy's interim financial statement are fixed into the product categories. The accounting period followed was 01.03.2009 – 31.08.2009.

The work began as a project for a course in financial management. Later on the project developed into the topic for this thesis. As the result of this thesis work, Hong Kong Pirkanmaa Oy got the Excel costing module and this report for free utilisation.

This work has been made in two versions. On the public version have been erased annexes that include Hong Kong Pirkanmaa Oy's key figures.

Keywords:

Activity-Based Costing, Cost Accounting, Balanced Scorecard, Retail

Sisällysluettelo

1 Johdanto	5
2 Yrityksen laskentatoimi	7
2.1 Ulkoinen laskentatoimi	7
2.2 Sisäinen laskentatoimi	8
2.2.1 Kustannuskäsite	11
2.2.2 Resurssi	13
2.3 Kulu ja kustannus.....	14
2.4 Laskentatoimen ongelmat	15
2.5 Perinteinen kustannuslaskenta	15
3 Toimintolaskenta.....	17
3.1 Kustannusajurit	18
3.2 Toimintoaltaat ja toimintokeskukset.....	19
3.3 Toimintolaskennan tasot	20
3.4 Prosessikuvaus ja toimintoanalyysi	21
3.4.1 Toimintokuvaus	22
3.5 Toimintojen luokittelu	23
3.6 Toimintolaskennan kaksi näkökulmaa.....	24
3.6.1 Kustannusten kohdistamisen näkökulma.....	24
3.6.2 Prosessin näkökulma.....	25
3.7 Toimintolaskennan ulottuvuudet	27
3.7.1 Toimintolaskenta ja asiakas	28
3.7.2 Laatu näkökulma.....	29
3.7.3 Hinnoittelu, tuotevalikoimat ja liikekonseptit	31
3.7.4 Benchmarking	35
3.7.5 Budjetointi	36
3.8 Toimintolaskentajärjestelmät	37
3.7.1 Toteutusvaihtoehdot.....	38
3.7.2 Tiedon keruun menetelmät	40
3.8 Toimintolaskennan hyödyt	42
3.9 Toimintolaskennan kompastuskiviä	43
4 Balanced Scorecard (BSC)	44
4.1 Toimintolaskenta ja BSC	47
5 Case Hong Kong Pirkanmaa Oy	49
5.1 Hong Kong Tavaratalot pähkinäkuoressa.....	49
5.2 Hong Kong Pirkanmaa Oy.....	51
5.3 Tiedon keruu ja laskentamoduuli.....	52
5.3.1 Myymälä toteuma yhteensä	52
5.3.2 Henkilöstökulut, henkilötyötunnit ja myyty kappalemäärä	53
5.3.3 Tuoteryhmien muiden kulujen kohdistusmenetelmät.....	57
6 Päätelmät ja jatkokehitys	59
<i>Lähdeluettelo</i>	<i>64</i>
<i>Liitteet</i>	<i>66</i>

1 Johdanto

Laskentatoimen ja taloushallinnon luonne on muuttunut viime vuosikymmeninä merkittävästi. Yritysten taloudellistoiminnallinen tietotarve on kilpailun lisääntymisen ja kansainvälistymisen sekä tietotekniikan kehittymisen mukana saanut uudenlaisia piirteitä. Yritysten tulee olla tietoisia taloudellisuudesta toiminnassaan joka hetki. Tämä on muuttanut laskentatoimen tehtävät historiallisten lukujen kerääjästä ja raportioijasta myös nykyisyyden analysoijaksi sekä tulevaisuuden liiketoiminnan suunnittelijaksi ja toteuttajaksi. (Alhola & Lauslahti 2000: 10-11.)

Laskentatoimen kuva yrityksen tiedon tuottajana on nykyään ennen kaikkea ohjaava ja vaikuttava. Erilaisten monimutkaisten liiketoimintakokonaisuuksien mallintaminen ymmärrettävään päätöksentekoa tukevaan muotoon on modernin taloushallinnon haaste. Taloushallinnolta ja laskentatoimelta odotetaan kokonaisvaltaista ymmärrystä liiketoiminnasta, muustakin kuin pelkästä taloudellisesta näkökulmasta. Entistä enemmän korostetaan aineettomien pääomien hallintaa ja niiden vaikutusta yrityksen pitkän tähtäimen tulokseen. Uusien näkökulmien ottaminen huomioon liiketoiminnan kokonaiskannattavuuteen vaikuttavina tekijöinä, on tuonut viime vuosikymmeninä uusia menetelmiä ja oppeja laskentatoimeen. (Partanen 2007: 27.)

Ajatus yrityksen kuvaamisesta yksinkertaisesti havainnoitavassa taloudellistoiminnallisessa syy-seuraussuhteessa on luonut toimintolaskennan teorian. Toimintolaskenta mallintaa yrityksen yksittäisistä toiminnoista koostuvaksi kokonaisuudeksi ja mittaa toimintojen aiheuttaman talousvaikutuksen. Toimintolaskenta ottaa huomioon talouden lisäksi prosessin näkökulman pyrkimyksenä parantaa myös yrityksen tuloksen syntyyn vaikuttavaa horisontaalista suorituskäytäntöä. (Tammi 2006: 113-118.)

Tämän opinnäytetyön keskeinen osuus on toimintolaskennan hyödyntäminen vähittäiskaupan tulosityksikön kannattavuuden tarkastelussa. Se on menetelmä, jonka avulla työn empiirinen osuus on toteutettu. Työ keskittyy kuvaamaan puolen vuoden

ajalta kustannusrakenteita Hong Kong Pirkanmaa Oy:ssä kohdistamalla kustannukset niiden aiheuttajiin, tuoteryhmiin, valittujen kustannusajureiden avulla. Mittausjakso on sama kuin Hong Kong Pirkanmaa Oy:n välitilinpäätöksellä 01.03.2009 – 31.08.2009.

Koska pelkkä historiaan perustuva kustannusten tarkastelu itsessään ei riitä parantamaan toiminnan laatua ja tulosta, katsoin tarpeelliseksi ottaa mukaan työn viemiseksi tulevaisuuden kehitykseen myös käsitteen Balanced Scorecard. Se on tulokortteihin, mittareihin ja niiden avulla suorituksen parantamiseen perustuva ohjausmalli, minkä ulottuvuudet ovat yrityksen talouden lisäksi aineettomissa pääomissa.

Siinä missä tässä työssä pyritään toimintolaskennalla näkemään Hong Kong Pirkanmaa Oy:n kustannusrakenteet uudentalaisesta näkökulmasta ja analysoimaan tulosta tulosityksikön kustannusrakenteiden kautta, voidaan tulevaisuuden toimintaa parantaa Balanced Scorecard -mallin mukaisella tavoitteellisella mittaristolla. Molemmat teoriat tukevat toisiaan, ja niiden yhteisenä viitekehyksenä toivon voivani osoittaa, kuinka uusien menetelmien soveltaminen avaa mahdollisuuksia kannattavuuden lisäämiseen organisaation kaikilla tasoilla.

Työ alkaa laskentatoimen ja sen keskeisten käsitteiden kuvaamisella. Tämän jälkeen siirrytään toimintolaskennan teoriaan ja sovellettavuuteen erityisesti vähittäiskaupassa eri näkökulmista. Balance Scorecard:n tavoitteellinen mittaristo esitellään ennen varsinaisen empiirisen työn esittelyä. Lopuksi arvioidaan työn onnistumista ja sen mahdollista jatkokehittämistä.

2 Yrityksen laskentatoimi

Yrityksen laskentatoimi on suunnitelman mukaista toimintaa yrityksen toimintoja kuvastavien arvo- ja määrälukujen aikaansaamiseksi yrityksen sidosryhmille. Yrityksen laskentatoimella on kaksi perustustehtävää, rekisteröinti ja hyväksikäyttö. Rekisteröintitehtävällä tarkoitetaan yrityksen toimintaa kuvaavien määrä- ja arvolukujen keräämistä ja hyväksikäyttötehtävällä niiden pohjalta tehtävien raporttien ja laskelmien laadintaa. Rekisteröintiä ovat mm. liikekirjanpito, varastokirjanpito, palkkalaskenta ja kustannuslaskenta. Rekisteröintitietojen pohjalta laaditaan erilaisia laskelmia yrityksen tarpeisiin. Sidosryhmien tarpeiden mukaan yrityksen laskentatoimi voidaan jakaa kahteen osaan, ulkoiseen ja sisäiseen. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 33-35.)

2.1 Ulkoinen laskentatoimi

Ulkoinen laskentatoimi (ts. yleinen laskentatoimi) nimensä mukaisesti palvelee ennen kaikkea yrityksen ulkoisia tahoja kuten viranomaisia, asiakkaita, rahoittajia ja sijoittajia. Sen avulla osoitetaan mm., paljonko osinkoa voidaan jakaa osakkeenomistajille, paljonko yritys on velkaa ja paljonko yrityksen on maksettava veroja. Ulkoinen laskentatoimi on yrityksen toiminnan edellytys ja sitä säätelevät lait ja asetukset, joista keskeisimmät ovat kirjanpitolainsäädäntö ja yhteisölait.

Ulkoinen laskentatoimi ja sen perusta, kirjanpidon tietojärjestelmä, on yrityksen rahaprosessin kuvaus. Koko yrityksen taloushallinto perustuu ulkoisen laskentatoimen tuottamaan tietoon. Ulkoinen laskentatoimi rekisteröi kaikki yrityksen rahavirrat tuloiksi ja menoiksi sekä jaksottaa ne suoriteperusteella oikeaan ajankohtaan. Tulot pääasiassa ovat myyntiä ja ne rekisteröidään yrityksen kassaan sekä pankkitilille. Menot puolestaan ovat yrityskohtaisia ja niiden rekisteröintiin vaaditaan huomattava määrä tilejä (ts. tilikartta), jokaiselle kululajille omansa.

Nykyaikaisessa yritysten kirjanpidossa suuri osa tilivienneistä tapahtuu automatisoidusti kirjanpito- ja toiminnanohjausjärjestelmien avulla tai kirjanpito on ulkoistettu kirjanpitotoimistolle. Useissa yrityksissä vain erilaiset erityistilanteet ja tilinpäätöksen laadinta aiheuttavat ulkoisessa laskentatoimessa manuaalisesti suoritettavaa työtä.

Ulkoisen laskentatoimen tarkoituksena on erottaa yrityksen omat ja vieraat varat toisistaan sekä tuottaa yrityksen eri sidosryhmille vaadittavia dokumentteja. Tärkeimmät dokumentit ovat tilinpäätöksessä vaaditut tuloslaskelma, tase ja rahoituslaskelma. Tuloslaskelma laskee yrityksen tilikauden tulot ja menot yhteen, tuottaen yrityksen tämän ajanjakson voiton tai tappion. Tase puolestaan laskee yrityksen taseen laatimishetken omaisuuden rahassa mitattavaan muotoon sekä erottaa yrityksen omat ja vieraat varat toisistaan. Rahoituslaskelmassa kuvataan yrityksen tilikauden rahavirrat sekä rahoituksen lähteet.(Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 12-13.)

Ulkoisen laskentatoimen tuottama tieto on yrityksen rahamääräistä historiaa, ja siksi sen ei yksin katsota riittävän palvelemaan nykyaikaiselle yrityksen laskentatoimelle asetettuja vaatimuksia.(Jyrkkiö & Riistama 2004: 25.)

2.2 Sisäinen laskentatoimi

Sisäisen laskentatoimen(ts. johdon laskentatoimi, operatiivinen laskentatoimi) tehtävä on tuottaa erilaisia tavoite-, tarkkailu- ja vaihtoehtolaskelmia yrityksen operatiiviseen toimintaan päätöksenteon tueksi. Se keskittyy menneen ja tämän hetkisen tilanteen analysointiin, mutta myös tulevaisuuden tavoitteisiin. On täysin yrityksen omissa käsissä, minkälaisia laskelmia se omiin tarpeisiinsa tuottaa.(Jyrkkiö & Riistama 2004: 25-27.)

Siinä, missä ulkoinen laskentatoimi kuvaa näkökulmaltaan objektiivisesti yrityksen rahan liikkeitä yritykseen ja yrityksestä ulos, pyrkii sisäinen laskentatoimi analysoimaan ja ottamaan kantaa rahan liikkeiden taloudellisuudesta sekä

kannattavuudesta ja mahdollisuuksista vaikuttaa näihin. Se on yrityksen talousprosessin kuvaamista ja osa yrityksen sisäisestä viestinnästä.

Sisäinen laskentatoimi käsittelee myös ei-rahamääräistä tietoa tuottaakseen informaatiota rahamääräisen tiedon lisäksi eri valintatilanteisiin ja yrityksen toiminnanohjaukseen. Neilimo ja Uusi-Rauva (2005, 37-40) jakaa sisäisen laskennan päälaskentatyypit kuuteen osa-alueeseen:

1. Kustannuslaskenta

Kustannuslaskennan tehtävä on jakaa yrityksen kustannukset aiheuttamisperiaatteella kustannuskohteille. Perinteisiä kustannuslaskentamuotoja ovat kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskenta. Kustannuslajilaskenta jakaa kustannukset lajeittain mm. palkka- ja toimitilakustannuksiksi.

Kustannuspaikkalaskenta voi jakaa konsernin yhteiset markkinointikustannukset eri yksiköille tai osastoille, kustannuspaikoille. Kustannuspaikkalaskennassa erotetaan yhden kustannuspaikan kustannukset koko yrityksen kustannuksista.

Muuttuvan ympäristön vaatimusten, kustannusten monimutkaisuuden ja kilpailun lisääntyessä perinteisen kustannuslaskennan riittävyyttä kuvata tarpeeksi hyvin yrityksen kustannusrakennetta, on alettu kyseenalaistamaan, ja uusia menetelmiä kehittämään osaksi talousohjausjärjestelmää.

2. Hinnoittelulaskenta

Hinnoittelun perustana toimii kustannuslaskenta. Hinnoittelussa kuitenkin tarvitsee tuntea laajemmin myös muut voiton määrään vaikuttavat tekijät kuin pelkät kustannukset. Hinnoittelun tavoitteena on kustannusten kattamisen lisäksi tuottaa voittoa. Hintaa laskettaessa tulee huomioida mm. markkinat, kilpailutilanne ja yrityksen oma strateginen asemointi. Kustannusten ja markkinahinnan erotuksena määritellään yrityksen hintakilpailukyky.

3. Budjetit

Sisäisen laskennan ulottuvuus on myös tulevaisuudessa. Tavoitteiden asettaminen vuosittain kerrallaan budjettien muodossa on perinteistä talousohjausta. Myynti-, osto-, valmistus-, kustannus- ja investointibudjetit ovat osabudjetteja, joista kootaan yrityksen pääbudjetit eli tulos- ja rahoitusbudjetit.

Kuten kustannuslaji- ja kustannuspaikkalaskennan riittävyttä talousohjauksessa, on myös perinteisten budjettien ohjaavaa merkitystä alettu kyseenalaistamaan nopeutuvassa muutoksessa.

4. Tulosityksikkölaskenta

Delegoimalla laskentaa tulosityksiköihin yrityksen johdolla jää enemmän aikaa strategiseen suunnitteluun taktisen ja operatiivisen johtamisen sijasta. Mallin ansiosta laskentaa suoritetaan siellä, missä markkinat ja asiakkaat ovat. Tämä lähtökohta tuottaa ymmärrystä kannattavuudesta ja itsenäisestä toiminnan kehittämisestä alempiin organisaatiotasoihin. Tavoitteista ja niiden saavuttamisesta raportoidaan johdolle. Tulosityksikkölaskenta on yleistynyt suurissa yrityksissä ja sen merkitys on kasvamassa edelleen.

5. Investointilaskelmat

Sisäisen laskennan ulottuvuus ei rajoitu ajallisesti. Se voi tuottaa laskelmia operatiivisista kuukausitason seurantaraporteista pitkiin kymmenien vuosien strategiaan investointilaskelmiin. Investointilaskelmissa otetaan huomioon eri investointivaihtoehtojen kannattavuudet, riskit ja takaisinmaksuajat, erityisesti rahoituksen näkökulmasta. Investointilaskelmien toteutumista seurataan myös toteutuneiden investointien osalta ja tarvittaessa muokataan reaalitilanteen mukaan.

6. Strateginen laskenta

Laskentatoimi on yhä enemmän myös osa strategista johtamista. Sitä käytetään erilaisten kilpailija-analyysien laatimiseen, markkinaosuuksien laskemiseen sekä potentiaalien ja omien menestystekijöiden tunnistamisen välineenä.

Kustannustehokkuutta sekä asiakaslähtöisyyttä painottavissa yrityksissä esiintyy enenevässä määrin tarve tunnistaa yrityksen omien prosessien sekä yli organisaatiorajojen kulkevien toimintaketjujen aiheuttamat kustannukset ja kannattavuus. Tämä on lisännyt vaatimuksia sisäiseltä laskentatoimelta. Uudentyyppinen liiketoiminnan verkostoituminen eri yritysten kesken luo tarpeen erottaa omat toiminnot laajoista toimintoketjuista ja laskea niiden erilliskustannukset sekä vaikutukset kannattavuuteen.

Etenkin julkisesti noteeratuissa pörssiyrityksissä on nostettu ympäristövaikutuksia käsittelevät laskelmat sisäisen laskentatoimen alueelle. Niillä halutaan viestiä sidosryhmille yrityksen arvoista ja siten parantaa imagoa.

2.2.1 Kustannuskäsite

Sisäisen laskentatoimen keskeisin käsite on kustannus. Koko yrityksen taloudellisuus ja kannattavuus rakentuu kustannuksista saatavan tiedon hyödyntämiseen. Ilman kustannuksia liiketoimintaa ei voida ylläpitää.

Kustannus on yrityksen resurssien rahassa mitattavaa käyttöä tai kulutusta, mille on löydyttävä taloudellinen tai muu tarkoituksen mukainen peruste tai odotusarvo. Kustannukset voivat olla sisäisessä laskennassa suuripiirteisiä eroten ulkoisen laskennan kulujen sentin tarkkuudesta. Tarkkuus laskennassa riippuu laskentakohteesta ja -tarpeesta. Kustannuslaskennalla pyritään luomaan laskentakohteiden välille oikeudenmukaisuutta ja tasapuolisuutta. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 46-47.)

Kustannukset voidaan perusluonteensa mukaan jakaa kahteen luokkaan, muuttuviin ja kiinteisiin. Muuttuvat kustannukset muuttuvat tuotannon lisääntyessä tai vähentyessä. Ne ovat suhteessa määrään. Ne eivät välttämättä ole suoraan verrannollisia määrän kanssa, mutta pääperiaatteena aina volyymin kasvaminen kasvattaa myös muuttuvia kustannuksia. Muuttuvat kustannukset ovat täten sidoksissa mm. tuotantoon, hankintaan ja niiden aiheuttamiin palkkoihin. ”Mitä enemmän, sitä enemmän”, kuvaa varsin hyvin muuttuvien kustannusten luonnetta.

Kiinteät kustannukset puolestaan ovat kustannuksia, mitkä eivät ole riippuvaisia tuotanto-, hankinta- tai myyntimääristä. Kiinteitä kustannuksia ovat mm. tilavuokrat, hallinnon palkat, korot, vakuutusmaksut ja markkinointikustannukset. Pelkkä yrityksen olemassaolo aiheuttaa kustannuksia, mitkä ovat luonteeltaan kiinteitä, vaikka operatiivista toimintaa ei tapahtuisikaan.

Muuttuvat ja kiinteät kustannukset jaetaan usein kustannusten kohdistamiseksi laskentakohteelle välillisiin ja välittömiin kustannuksiin. Tarkoitus on oikeudenmukaisesti jakaa kustannukset laskentakohteelle syy-yhteyden mukaan. Välittömät kustannukset ovat usein samat kuin muuttuvat kustannukset ja niiden kohdistus laskentakohteelle on pääsääntöisesti selkeää. Välilliset kustannukset puolestaan voivat olla joko muuttuvia tai kiinteitä ja niiden kohdistaminen vaatii oman käsittelynsä. Perinteisesti ne jaetaan laskentakohteelle yleiskustannuslisä- tai kustannuspaikkalaskennan avulla. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 56-59.)

Kustannuslaskennassa voidaan erottaa toisistaan lisäksi seuraavia termejä:

- tietyn laskentakohteen erilliskustannukset,
- laskentakohteiden yhteiskustannukset,
- molempien kiinteiden ja muuttuvien yhteiset kokonaiskustannukset,
- laskentakohteen yksikkökustannukset, joko kiinteiden tai muuttuvien suhteena tuotantomäärään, tai
- keskimääräinen yksikkökustannus, mikä lasketaan puolestaan kokonaiskustannusten suhteena tuotantomäärään.

Toiminta-asteen vaikutuksia kustannuksiin laskettaessa voidaan erottaa kustannuslaskennan termeistä raja- ja lisäkustannus. Rajakustannus on rahamäärä, mikä aiheutuu, kun tuotantoa nostetaan yhdellä yksiköllä. Lisäkustannus lasketaan puolestaan nykytoiminta-asteen ja vaihtoehtoisen toiminta-asteen erotuksena, kun tuotanto nousee millä tahansa yksikkömäärällä.

Yrityksen kustannustavoitteiden osalta puhutaan kustannus- ja kannattavuusoptimeista. Kustannusoptimin tavoitteena on päästä yrityksen kannalta tehokkaimpaan tilanteeseen, missä yrityksen kappalekohtaiset kustannukset ovat mahdollisimman alhaiset. Kuitenkin tulos voi vielä myynnin volyymin mukana kasvaa, vaikka valmistuksen yksikkökustannusten hinta nousee. Kun saavutetaan tilanne, missä tulos on suurin mahdollinen, puhutaan kannattavuusoptimista. Tällöin valmistuksen ja myynnin lisäämisellä ei enää voida tulosta kasvattaa, vaan kannattavuusoptimin tilanteessa lisätuotannolla aiheutetaan niin suuret kustannukset, että se pienentää tulosta. (Stenbacka, Mäkinen & Söderström 2003: 26-42.)

2.2.2 Resurssi

Kustannuslaskentaan kuuluu oleellisesti termi resurssi. Yritykset tarvitsevat toimiakseen resursseja. Ne kuvaavat yrityksen rahankäyttöä. Resursseja yritys hankkii tuotannontekijämarkkinoilta. Niitä ovat mm. ihmiset, tieto, taito, koneet, toimitilat ja aika. Niiden avulla voidaan suorittaa erilaisia toimintoja, joilla yritys ylläpitää toimintaansa ja tuottaa suoritteita. Jotta yritys pärjäisi ja voisi optimoida oman tuottonsa, sen tulee tietää, mihin se resurssejaan käyttää ja kuinka. Mitä pienemmällä resurssien käytöllä yritys saa aikaan suoritteita, sitä kustannustehokkaammin se toimii. (Alhola & Lauslahti 2000: 213-215.)

Peter B.B. Turney (1991: 98) pitää resursseja parhaana tapana kuvata yrityksen kustannuksia. Resurssit kuvaavat mahdollisuuksia, joilla voidaan toimittaa tuotteliasta toimintaa. Resurssi ei erota kustannuksia lajeittain mm. välillisten yleiskustannusten epämääräisiksi massoiksi, vaan kuvaa työtä ja toimintaa lukujen takana.

2.3 Kulu ja kustannus

Kustannuskäsitteen kohdalla tulee tehdä ero ulkoisen laskennan kulu -termin kanssa. Yrityksen laskentatarpeet huomioiden voidaan erilliskustannuksia yhdistellä tai kohdistaa ja puhua tietyn tuotteen tai projektin kustannuksista, vaikka niiden kirjanpidossa aiheuttamat kulut olisivatkin eri juridisista yksiköistä. Kulu kuvaa yrityksen rahaprosessia ja kustannus yrityksen reaali-prosessia rahamääräisenä. Kulu määräytyy lain ja kirjanpidon ohjauksella, kun taas kustannuskäsitettä ohjaavat yrityksen sisäiset tietotarpeet. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 62-63.)

Kulun ja kustannuksen erot voidaan tiivistää kolmeen näkökulmaan: laajuus-, jaksotus- ja arvostusero. Laajuusero tarkoittaa kustannuksen kohdistamisongelmaa. Ne, kirjanpidolliset erät, joita ei voida kohdistaa tuotteille tai muille yrityksen sisäisen laskennan kohteille ovat kuluja, mutta eivät kustannuksia, esimerkiksi sijoitustappiot.

Kulu ja kustannus myös jaksotetaan erilailla. Pidempiaikainen meno saatetaan kirjata kirjanpitoon syntymävuonna juokseväksi kuluksi, mutta kustannuslaskennassa laskentakohteelle aiheutuva kustannus voidaan jaksottaa koko laskentakohteen elinkaaren ajaksi. Tätä kutsutaan jaksotuseroksi.

Arvostusero sisäisen ja ulkoisen laskennan välillä syntyy, kun kirjanpidossa pysyvyyden periaatteella yritys sitoutuu käyttämään tiettyä arvostusmenetelmää. Se voi olla esimerkiksi keskihankintahinta, LIFO tai FIFO -periaate.

Kustannuslaskennassa hankintahinnaksi tai tuotteen arvonalennukseksi/-korotukseksi voidaan valita, mikä tilanteeseen parhaiten sopii, huolimatta kirjanpidollisesta arvosta, ja näin kulu- ja kustannus- laskelmat poikkeavat keskenään. (Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 62-63.)

2.4 Laskentatoimen ongelmat

Laskentatoimessa joudutaan tekemään valintoja, jotta mittauskohde tulisi selvästi rajatuksi ja konkreettisesti mallinnetuksi. Näitä valintoja kutsutaan laskentatoimen laajuus-, mittaus-, kohdistus-, jaksotus- ja arvostamisongelmiksi. Jokaisen laskelman kohdalla joudutaan laskelman numerot ottamaan erilleen kokonaisuudesta ja rajaamaan koskemaan jotain tiettyä laskentakohdetta. Esimerkiksi tietyn ajanjakson tulosta selvitettyä ollaan tekemisessä ajallisen jaksotusongelman sekä erillisten kustannuslajien kohdistamisongelman kanssa. Lisäksi laskelman laajuuden selvittämiseksi tarvitsee miettiä, mitkä luvut kuuluvat mukaan tulokseen, ja mitkä muuhun laskentaan.

Koska laskentatoimessa on aina kyse mittaamisesta, lukujen suhteuttamisesta toisiinsa, joudutaan jokaisen laskelman kohdalla mitattavia kohteita ja niiden välisiä suhteita miettimään. Laskentakohteiden arvostus johonkin numeeriseen arvoon tulee ratkaista ennen laskelmaa. Yleisin arvon mitta sen yksitulkintaisuuden ja helpon ymmärrettävyyden vuoksi laskentatoimessa on raha.

Raha on joko suoraan monetaarinen, esimerkiksi maksuliikenteestä havaittava konkreettinen raha, tai bonetaarinen oletuksiin, vertailuun ja erinäisiin asiayhteyksiin perustuva arvon muodostus jonkin kohteen rahassa mitattavasta arvosta. Bonetaarisen rahan mittaamiseen tarvitaan prosessikohtaisia laskentatoimituksia ja -järjestelmiä, joilla voidaan arvostaa eri asioita eri arvoihin ja asioiden keskinäinen syy-yhteys huomioida. Bonetaaristen laskentajärjestelmien rakentamiseen vaaditaan ymmärrystä yrityksestä ja liiketoimintamallista, sillä asioiden arvostamiseen ja syy-seuraussuhteiden muodostamiseen liittyy aina subjektiiviset valinnat.(Pellinen 2003: 49-53.)

2.5 Perinteinen kustannuslaskenta

Perinteinen kustannuslaskenta perustuu organisaation funktioihin ja siten hierarkkiseen linjajohtamiseen. Se perustuu kustannusten vertikaaliseen tarkasteluun siten, että kustannukset raportoidaan kustannuslajeittain ja kustannuspaikoittain. Se

on hyvin sisäänpäin kääntynyttä, ei ota huomioon muuttuvaa toimintaympäristöä, ja näkökulmaltaan yksiulotteista kustannusten kohdistamista. Se usein perustuu vain ulkoisen laskennan tuottaman tiedon uudelleen organisointiin, mikä on lähtökohdaltaan kyseenalaista. Ulkoinen laskenta on aina myöhässä, kun päätöksiä lukujen perusteella jo pitäisi tehdä.

Perinteinen kustannuslaskenta tuottaa tietoa ylimmän johdon tarpeisiin yhteen laskien tuotot ja kustannukset kustannuspaikoilta perinteisen tuloslaskelman muodossa. Se ei ota huomioon, että eri tuotteet ja palvelut käyttävät organisaation voimavaroja eri suhteissa, vaan kustannukset vyörytetään kustannuspaikoille ja sieltä suoritteille: tuotteille ja palveluille, asiakkaille, huolimatta niiden resurssien käytöstä, usein myyntivolyymeihin perustuen. Tämä tapa ei huomio faktaa, että resurssitarpeet eivät ole suoranaisesti riippuvaisia myyntimäärästä tai myyntikatteesta. (Lumijärvi, Kiiskinen & Särkilähti 1995: 13-15.)

Vaikka myyntivolyymi ja -kate ovat mm. vähittäiskaupalle tärkeitä mittareita, niiden taustalla vaikuttavia ja kehittämisen kannalta tärkeitä syy- ja seuraussuhteita kustannuksiin perinteinen laskenta ei pysty kuvaamaan. Myyntivolyymi ja -kate eivät automaattisesti korreloi liikevoiton kanssa, vaan kaupassa tuotteen ja tuoteryhmän takana olevat tehokkaat tai tehottomat prosessit määrittävät todellisen kustannuksen, ja sen jälkeen voiton. Perinteinen kustannuslaskenta tarkoittaa yksinkertaisimmillaan sitä, että välillisiä kustannuksia kohdistetaan laskentakohteelle välittömien suhteessa, eikä todellisella aiheuttamisperusteella. (Alhola 2008: 8.)

Organisaatioiden muuttuessa, kasvaessa ja päätöksentekoa delegoitaessa, toiminnanohjaukseen liittyvää uudenlaista tietotarvetta ilmenee eri puolilla organisaatioita (Lumijärvi ym. 1995: 9). Samoin kiristynyt kilpailu luo tarvetta tehostaa toimintaa. Liiketoimintaketjujen (prosessien) ohjaamiseen ja tehostamiseen organisaation kaikilla tasoilla tarvitaan yksityiskohtaisempaa tietoa. Siihen perinteinen kustannuslaskenta ei pysty tarjoamaan vastinetta.

3 Toimintolaskenta

Toimintolaskennassa kustannukset kohdistetaan siten, että tuotteen tai palvelun kustannukseksi muodostuu vain siitä aiheutuva todellinen kustannus.

Toimintolaskenta lähtee siitä, että pitkällä tähtäimellä useimmat kustannukset eivät olekaan kiinteitä, vaan viime kädessä kaikki kustannukset ovat muuttuvia. Kun kustannukset kohdistetaan niiden aiheuttajille ja kustannusrakenteet ovat toimintokohtaisesti organisaatiossa tiedossa, voidaan toimintaa ohjata kannattavasti ja päätöksenteko helpottuu. Jokaiselle laskentakohteelle on mahdollista laskea oma tulos.(Alhola 2008: 57.)

Toimintolaskenta soveltuu sekä operatiiviseen että strategiseen laskentaan ja niiden pohjalta tehtävään päätöksentekoon, koska se paljastaa mm. tuotteita, palveluja, asiakkaita, jakelukanavia ja markkina-alueita koskevia taloudellisia realiteetteja, jotka voivat muuten jäädä huomaamatta. Se tuottaa yksityiskohtaista tietoa näiden kannattavuudesta. Toimintolaskenta perustuu lukujen takana olevaan toimintaan, mitä on helpompi ohjata ja ennustaa kuin pelkkiä lukuja. Koska toimintolaskenta tuottaa tietoa toiminnoittain, se auttaa ymmärtämään organisaation rakenteita, kustannuksia ja prosesseja paremmin sekä antaa mahdollisuuden tehostaa toimintaa täsmällisesti. Toimintolaskenta tuo läpinäkyvyyttä organisaatioon. Sen avulla kustannussyöppöjä prosesseja voidaan tehostaa, pienentää tai lopettaa ja keskittyä kasvattamaan tai lisäämään kannattavia liiketoimintoja matkalla kohti organisaation erinomaisuutta.(Lumijärvi ym. 1995: 19.)

Kilpaillussa vähittäiskaupassa tämä voi tarkoittaa tuoteryhmien ja tuotteiden strategista linjausta, tuotteiden hinnoittelua markkinoiden suoman hintajouston puitteissa sekä erottautumista kilpailijoista tunnistamalla oma ydinosaminen ja keskittymällä siihen.

Kaupan katteet vaihtelevat suurestikin eri tuoteryhmien välillä. Toiset tuoteryhmät ovat kilpaillumpia kuin toiset. Toinen tuoteryhmä tarvitsee enemmän markkinointia kuin toinen, ja jossain tuoteryhmässä asiakaspalvelu lisää tuotteiden menekkiä. Absoluuttista kannattavuutta haettaessa ja yksikön alueellisia kilpailutilanteita

arvioitaessa, voidaan toimintolaskennalla tehdä kannattavuuksia mittaavia selvityksiä ja niiden perusteella suorittaa toimenpiteitä liittyen mm. kilpailijoihin, toimittajiin, valikoimiin, hintoihin ja markkinointiin. Toimintolaskennan avulla voidaan toimintaa johtaa kannattavuutta parantaen, ja tunnistaa prosesseissa olevaa tehottomuutta.

Toimintolaskennan kehittyminen

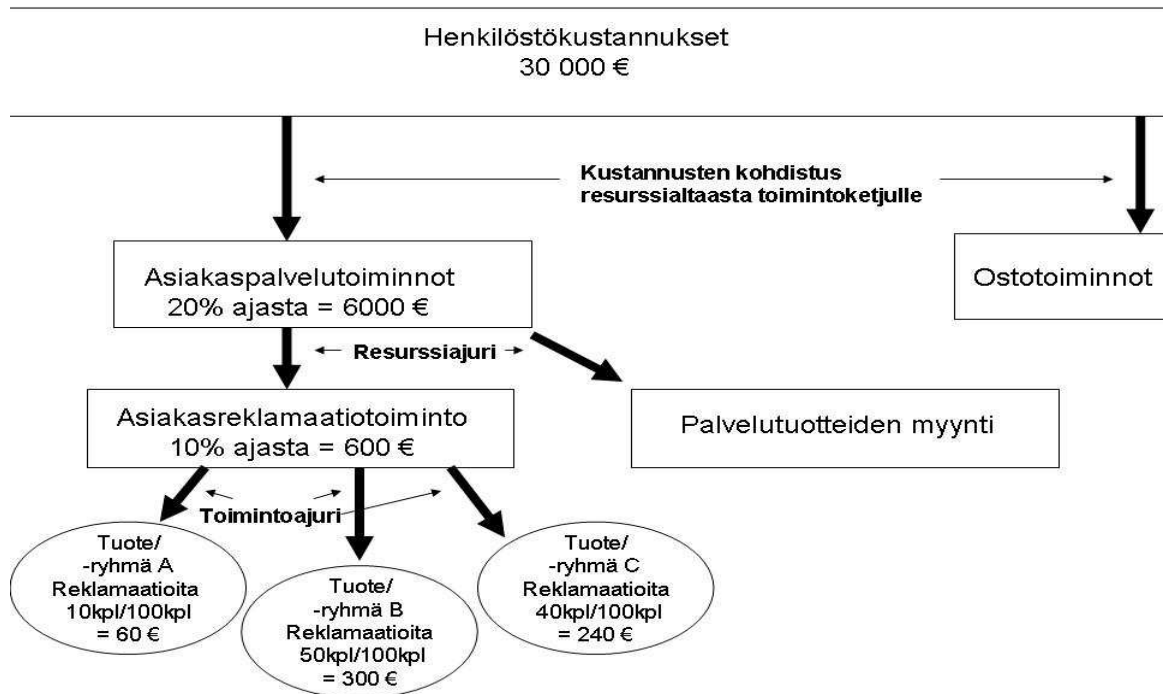
Toimintolaskennan, ABC(Activity-Based Costing) kehittymisen voidaan katsoa alkaneen jo 1900-luvun alkupuolella yhdysvaltalaisessa autoteollisuudessa. Siihen viittaavia ajatuksia esitettiin ilman varsinaista tutkinnallista teoriaa vuosikymmeniä, kunnes 1980-luvun lopulla Harvard Business School:n professorit Robin Cooper ja Robert S. Kaplan kehittivät ajatusta toimintopohjaisesta laskennasta teoriaksi ja kirjallisiksi tuotoksiksi mm. teoksessa Accounting and Management: A Field Study Perspective. 1980-luvulta lähtien toimintoperusteisten kustannuslaskelmien hyödyntäminen päätöksenteossa on yleistynyt eri toimialojen yritysten käytössä.(Alhola 2008: 15, 20.)

3.1 Kustannusajurit

Toimintolaskennan kustannuskohdistusprosessi on kaksivaiheinen. Kustannusajurien avulla kustannukset kohdistetaan laskentakohteelle, niiden resurssien käytön mukaisesti. Kustannukset kohdistetaan ensin perinteisen kustannuslajilaskennan tapaan resursseille, joilta ne siirretään resurssiajureilla resurssin käytön suhteessa toiminnoille. Toimintojen kustannukset kohdistetaan toimintoajureiden avulla tuotteille, palveluille ja asiakkaille. Toiminnot kuluttavat resursseja ja tuotteet, palvelut ja asiakkaat kuluttavat toimintoja.(Alhola 2008: 44-48.)

Kustannusajurit jaetaan kohdistusvaiheittain kahteen tasoon. 1 -tason kustannusajureita ovat resurssiajurit, joilla kohdistetaan oikea määrä kustannuksia resurssien käytöstä toiminnolle. Resurssiajuri voi olla esimerkiksi aika, minkä toiminto käyttää resurssia. 2-tason kustannusajureita ovat toimintoajurit, joilla toiminnolta kohdistetaan oikea määrä kustannuksia lopputuotteelle.(Alhola 2008: 45-49.) Kun lasketaan esimerkiksi kaupan asiakasreklamaatiotoiminnon kustannuksia, voidaan resurssiajurina käyttää kuukausipalkkaisen työntekijän aikaa ja toimintoajurina kustannusten viemiseksi tuotteelle reklamaatioiden kappalemäärää.

Kustannusajurien määrittely on koko toimintolaskennan kriittisin piste. Mikäli ne määritellään väärin, on koko laskelma virheellinen ja johtopäätökset harhaanjohtavia.



Kuvio 1: Esimerkki kustannusajureista ja niiden käytöstä

3.2 Toimintoaltaat ja toimintokeskukset

Resursseilta kohdistetut kustannukset toiminnolle muodostavat toimintoaltaan.

Toimintoaltaassa on yhden toiminnon kokonaiskustannukset kohdistettuna

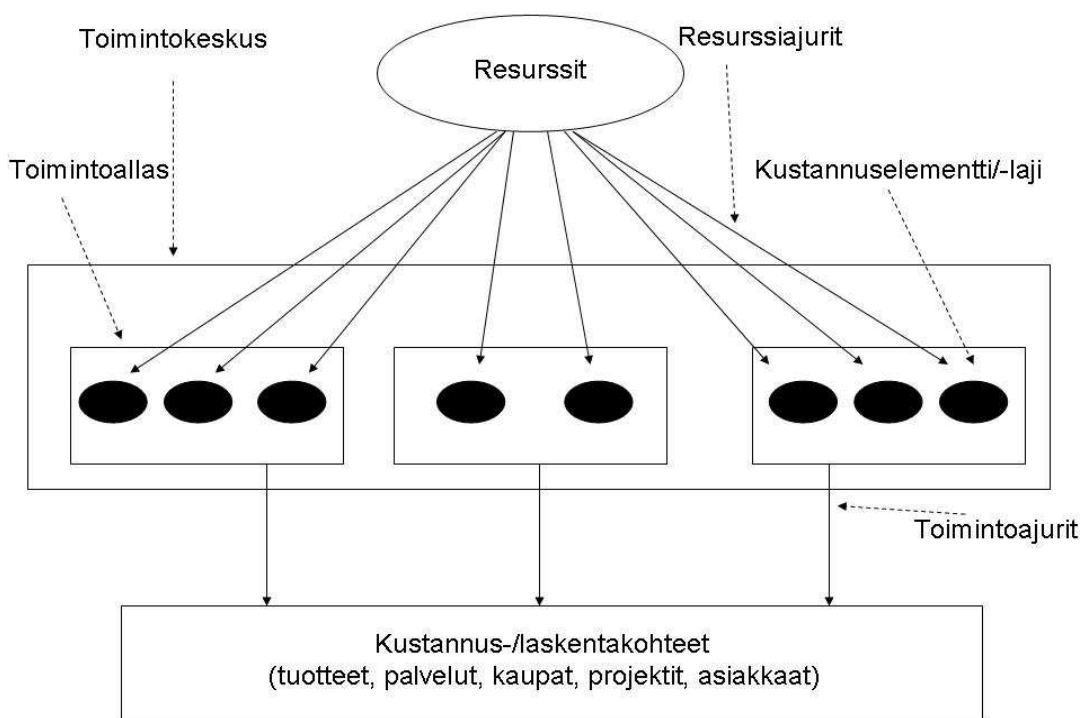
kustannuslajeittain. Toiminnon kustannusten jako kustannuslajeittain (ts.

kustannuselementeittäin) toimintoaltaaseen paljastaa, kuinka resurssit ovat sitoutuneet toimintoon. (Alhola 2008: 44.)

Suurempia kokonaisuuksia ovat toimintokeskukset. Niissä on yhdisteltynä

esimerkiksi yhden osaston toiminnot ja kustannukset. Tällainen voi olla

vähittäiskaupassa yksi tuoteryhmä, kuten puutarhaosasto tai työkaluosasto.



Kuvio 2: Kustannusten kohdistamisprosessin käsitteet ja suhteet (Alhola 2008: 43).

3.3 Toimintolaskennan tasot

Toimintolaskennan kautta saatava hyöty yrityksen ohjaamiseen on kiinni toimintojen muodostamien ketjujen hallinnasta. Toimintoja on usealla eri organisaatiotasolla ja yhden tason tiedolla voidaan hallita saman tason toimintoketjun kulkua. Kun määritellään toimintoajureita, vaaditaan saman tason toimintoa. Tärkeintä on, että toimintoajuri ohjaa juuri oikeat kustannukset oikeille kustannuskohteille oikeassa suhteessa. Voidaan puhua toimintojen hierarkiasta. (Kaplan & Cooper 1998: 89-92.)

Mm. vähittäiskauppaketjussa voidaan erottaa seuraavia tasoja: konsernitaso, tulosityksikkötaso, tuoteryhmätaso, erätaso ja yksikkötaso. Jokaisen tason kustannuksille voidaan määrittää vain saman tason ajureita, jotta lopputulos olisi validi. Esimerkiksi yksikkötasolla voidaan kustannusten ajuriksi suoritteelle valita välitön kappalemäärä, kun taas yritystason hallinnointikustannukset eivät ole mitenkään suoraan sidoksissa kappalemäärään, vaan kustannukset täytyy kohdistaa ensin kustannusaltaseen mm. neliömetrien tai hallintohenkilöstön ajankäytön

suhteessa ja sen jälkeen kustannuspaikoilta validin kustannusajurin suhteessa suoritteelle.

3.4 Prosessikuvaus ja toimintoanalyysi

Jotta yritys voi hyödyntää toimintolaskentaa, tulee sen tuntea prosesseissa tapahtuvat toiminnot. Prosessikuvaukset sekä toimintoanalyysit kulkevat käsi kädessä ja luovat pohjan toimintolaskentaan siirryttäessä. Kuvaamalla prosesseja organisaation ymmärrys omasta toiminnastaan ja kannattavuudesta selkenee. Samalla tavalla toimintoanalyysillä yritys voi kartoittaa ja listata prosessin kuluttamia toimintoja ja näin päästä edelleen lähemmäs taloudellisia realiteetteja. Prosessikuvaukset antavat laajan tietämyksen tietyn prosessin tapahtumaketjusta ja helpottavat jäsentämään sen vastuunjakoja. Prosessikuvauksessa organisaation on tunnistettava omat ydin-, avain- ja tukiprosessinsa ja niissä tapahtuvat toiminnot. Esimerkiksi vähittäiskaupan prosesseja ovat mm. markkinointi-, osto- ja myyntiprosessit. Niitä tukevia toimintoja ovat mm. mainoksen suunnittelu, laskutus, asiakaspalvelu, tilauksen vastaanotto, tarjouksen laadinta, kassan rahastus — kaikki, mikä kuluttaa yrityksen resursseja.

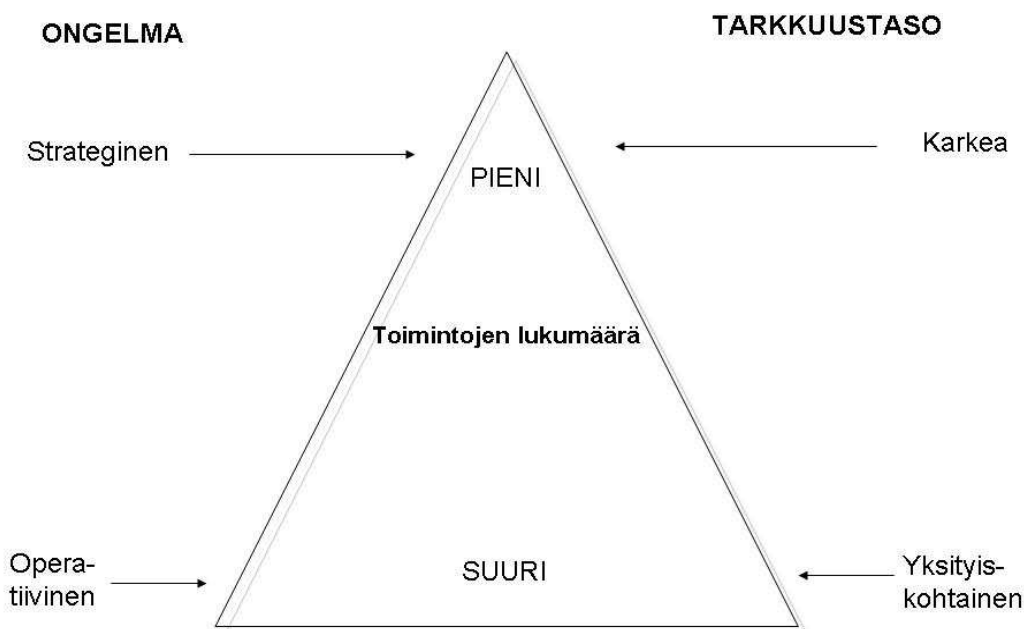
Toimintoanalyysi pureutuu prosessikuvausta syvemmälle toimintojen tasolle. Siinä selvitetään toimintoketjujen yksittäisten toimintojen järjestys ketjussa ja tarkka resurssien käyttö:

- analysoidaan, voidaanko resurssien kulutusta vähentää?
- mistä toiminto alkaa?
- kuinka usein toistuu?
- mihin toiminto johtaa?
- kuka on toiminnon asiakas ja omistaja?
- mikä toiminnon laukaisee?

Toimintolaskenta alkaa toimintoanalyysistä. Ilman toimintoketjujen ja niissä tapahtuvien toimintojen tunnistamista, ei toimintolaskentaa voida luotettavasti suorittaa. Toimintoanalyysin pohjalta yrityksellä on dokumentoituna toimintoketjut ja niiden toiminnot, joiden pohjalta myös päätöksiä on mahdollista tehdä perustellusti. (Alhola 93-97.)

3.4.1 Toimintokuvaus

Toimintoja analysoitaessa tarvitsee kulloinkin miettiä, kuinka hienojakoisella tasolla toiminnon kuvaus on hyödyllistä tehdä. Kysymys on loppujen lopuksi siitä, mitä halutaan parantaa ja ymmärtää. Kun halutaan tehdä tuoteryhmätasoon liittyviä päätöksiä toimintolaskennan pohjalta, on liian yksityiskohtaisesta tehtäväjaottelusta pikemminkin haittaa kuin hyötyä. Jos kehityksen kohteena on operatiivinen tulosityksikkötaso, hyvinkin yksityiskohtainen tarkastelu saattaa olla tarpeellista. (Lumijärvi ym. 1995: 37-38.)



Kuvio 3: Tarkoitus määrittää tarkastelutason (Lumijärvi ym. 1995: 38).

Seuraavassa esimerkissä on hyvin yksityiskohtaisesti esitetty toiminto, mikä sopii tarkastelutasoksi silloin, kun halutaan viedä laskenta yksikkötasolle tai tietty toiminto kuluttaa paljon resursseja, ja sen syy halutaan perusteellisesti selvittää. Toimintokuvauksen tarkoitus on ”avata” toiminnot juuri niin pieniksi tehtäviksi, kun kulloinkin on tarve, jotta toimintoja voidaan kehittää.

Vähittäiskaupan asiakasreklamaatiotoiminto voi käsittää seuraavia tehtäviä:

- puhelimeen vastaaminen
- reklamaatiotilanteen selvittäminen
- reklamaation vastaanotto
- huoltolomakkeen täyttö
- lähetys huoltoon
- tuotteen vastaanotto huollosta
- soitto asiakkaalle
- huolletun tuotteen luovutus asiakkaalle

Selvitettyä toiminnot ja resurssien käyttö, voidaan pohtia, onko toimintoketjusta mahdollista poistaa tai yhdistää tehtäviä? Kuluttaako jokin toiminto resursseja liikaa? Tuottavatko toiminnot arvoa vai tuhoavatko ne sitä? Voidaanko toimintoketjua automatisoida? Voidaanko eri tavarantoimittajien tuotepalautukset hoitaa yhtenäisellä tavalla?

3.5 Toimintojen luokittelu

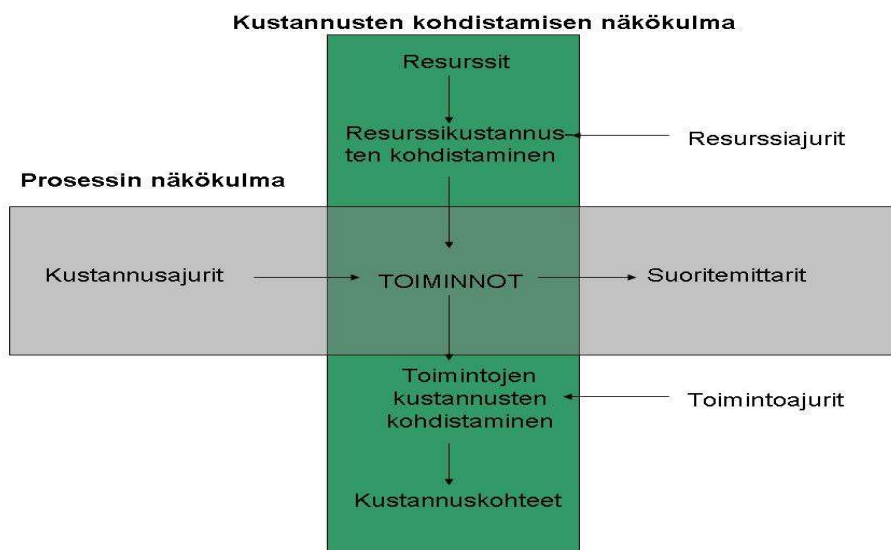
Kokonaisvaltainen toimintoanalyysi voi toimialasta ja yrityskohtaisuudesta riippuen tuottaa listattavia toimintoja sadoittain. Näiden dokumenttien hallinta olisi äärimmäisen hankalaa, mikäli niitä ei voitaisi luokitella kategorioihin.

Toiminnot voidaan luokitella monella tavalla. Yleisesti käytettyjä tapoja ovat luokitella ne prosesseittain eli toimintaketjuittain tai tuotoksen lisäarvon perusteella lisäarvoa tuottaviin, lisäarvoa tuottamattomiin ja lisäarvoa tuhoaviin sekä organisaatiotasojen mukaan eli hierarkiajärjestykseen. (Lumijärvi ym. 1995: 45-51.)

Jo pelkkä toimintoanalyysi ja toimintojen luokittelu antaa arvokasta tietoa yrityksen päätöksentekoon. Kun yritys pystyy purkamaan prosesseja toimintojen tasolle ja luokittelemaan ne muun muassa arvon tuoton perusteella, on toimintatapoihin perustellumpaa puuttua. Toimintojen analysointi ja luokittelu voi avata uusia näkökulmia prosessien tehokkuutta kehitettäessä. (Alhola & Lauslahti 2000: 216.)

3.6 Toimintolaskennan kaksi näkökulmaa

Toimintolaskenta pakottaa organisaation näkemään toimintansa kaksidimensionaalisesti. Organisaatiossa vertikaalista ulottuvuutta edustaa linja ja kustannuspaikat, kustannusten kohdistamisen näkökulma. Horisontaalista ulottuvuutta edustaa prosessit, projektit ja toimintoketjut, joiden päämääränä on tuottaa niiden ”asiakkaille” tyydytystä. Tätä toimintolaskennan teorian ydintä havainnollistaa CAM-I –risti(Consortium for Advanced Manufacturing-International/Computer-Aided Manufacturing Inc.), mikä kehitettiin USA:ssa 1980 – luvulla kustannuslaskentaprojektin yhteydessä.(Alhola 2008: 34-35.)



Kuvio 4: CAM-I -toimintolaskentamallinnus(Turney 1991:110.)

3.6.1 Kustannusten kohdistamisen näkökulma

Kustannusten kohdistamisen näkökulma antaa tiedon, kuinka paljon tietty panos syö resursseja matkallaan tuotokseksi. Se yhdistää resurssit toimintoon ja toiminnosta edelleen kustannuskohteille. Toiminnoille mitataan määrä, millä se käyttää tiettyä resurssia, ja tämä määrä edelleen kohdistetaan toiminnolta toimintoajuria hyväksi käyttäen kustannuskohteelle, tuotteelle, palvelulle – asiakkaalle. Kustannusten kohdistamisen näkökulma määrää lopputuotteen omakustannehinnan, siitä aiheutuneiden toimenpiteiden kustannusten perusteella. Kustannusten oikein

kohdistamiseksi on resurssien ja laskentakohteen välille löydettävä looginen yhteys, minkä mukaan kustannukset ovat kohdistettavissa.(Neilimo & Uusi-Rauva 2005: 144.)

3.6.2 Prosessin näkökulma

Prosessin näkökulma mittaa toimintoketjun tehokkuutta ja suorituskkyä. Se yhdistää toiminnot loogisiksi toimintoketjuiksi, joilla saadaan yksityiskohtainen laskelma prosessin eri vaiheiden kustannuksista sekä myös ei-rahamääräisistä suorituskyyyn mittareista kuten laatu ja aika. Prosessin näkökulma laajentaa perspektiiviä pelkästä kustannusajattelusta kehittävämpään suuntaan, sillä prosessiajattelun mukaan jokainen prosessin vaihe on edellisen ”asiakas”, jolle aikaisemman on tuotettava arvoa. Prosessin näkökulman tarkoitus on mitata ja kehittää kokonaisuutta, mikä tarvitaan tietyn palvelun tai tuotteen tuottamiseksi.(Alhola 2008: 35.) Prosessi ns. ”lainaa” resursseja linjaorganisaatiolta. Prosessin näkökulma mittaa sen, mitä prosessi on syönyt matkallaan, ja kuinka hyvin se on onnistunut tyydyttämään tarkoitustaan.

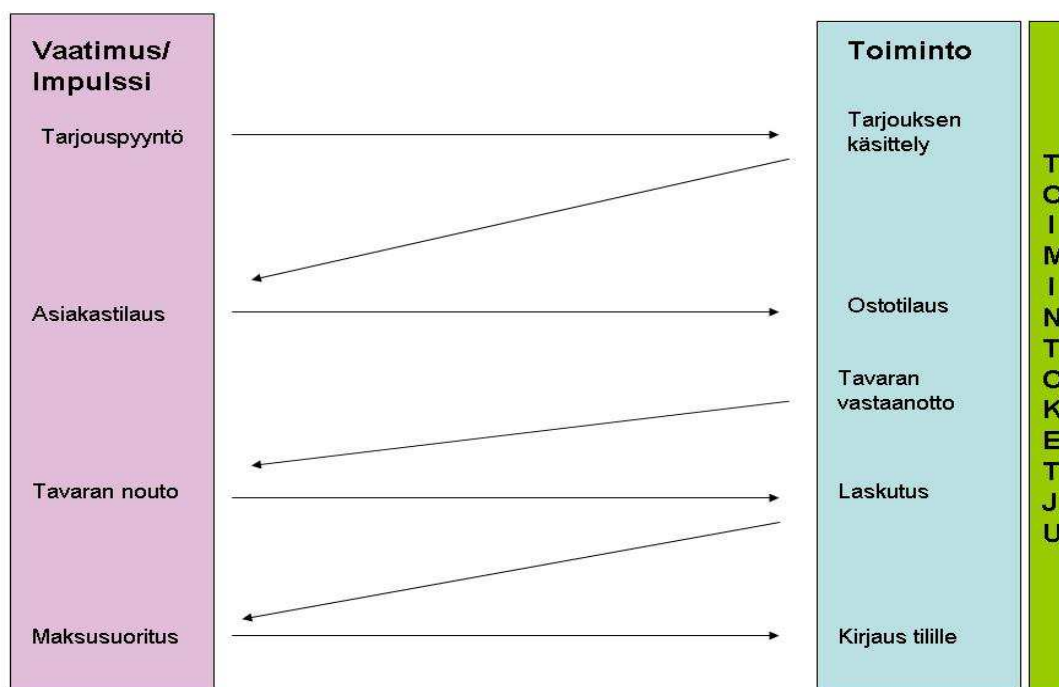
Kaupassa mm. markkinointi, keskitetty ostotoiminta ja asiakaspalvelu tuottavat lähtökohtaisesti lisäarvoa yrityksen toimintaan ja näiden prosessien olemassa ololle on siis syy. Lisäksi niille on asetettava tavoitteet, jotta niiden tehokkuutta ja onnistumista voidaan mitata. Markkinointia voidaan mitata rahassa tuotospanossuhteella. Keskitettyä ostotoimintaa seurataan alennuksien määränä, laskujen käsittelyn vähentymisenä ja tavaraerien kiertonopeuksina. Asiakaspalvelua puolestaan voidaan mitata asiakastyytyväisyyskyselyillä ja valitusten määränä. Prosessien ohjaamiseen ja mittaamiseen toimintolaskennan hyödyt ovat ilmeiset.

Organisaatiot nykyään muuttuvat hyvinkin usein. Vaikka organisaatio muuttuu, pysyvät prosessit samoina. Prosessin näkökulma tuo laskentatoimeen pysyvyyttä. Prosessit ja niiden kehittäminen määrittelee ympärilleen tarvittavan organisaation. Toimintolaskentajärjestelmien kehittäminen prosesseja simuloiden on pitkän tähtäimen suunnittelua, mikä ei romutu jokaisessa organisaation muutoksessa.(Partanen 2007: 228.)

Toimintoketjut ja impulssit

Yrityksen toimintaa voidaan siis kuvata syy-/seuraussuhteiden jatkumona (toimintoketju, prosessi), joissa jokaisella yksittäisellä toiminnolla on syynsä. Jokaista toimintoa seuraa uusi toiminto, kunnes lopputuote on toimintoketjun asiakkaalla. Syy toimintaan aiheutuu yrityksen ulkopuolelta.

Tätä syytä Kari Alhola (2008: 25-27) nimittää impulssiksi. Impulssit voivat olla esimerkiksi asiakkaan, viranomaisen tai kilpailijan toimesta tapahtuvia. Yhteistä niille on, että ne aiheuttavat yrityksessä toimintaa, mikä kuluttaa yrityksen resursseja. Jokaiselle impulssille yrityksessä tapahtuu reaktio, toiminto, minkä kustannusvaikutus on laskettavissa. Yhdistelemällä saman ulkoisen impulssin aiheuttamat toiminnot saadaan selville toimintoketju ja toimintoketjun kokonaiskustannukset.



Kuvio 5: Toimintoketju mukailien Kari Alholaa (2008: 26).

Jatkuva parantaminen

Kaikki toiminnot toimintoketjuissa eivät välttämättä luo arvoa yrityksen toimintaan ja on kilpailukykyisen yrityksen edellytys tunnistaa nämä ja muuttaa niitä niin, että ne tarjoavat sidosryhmille lisäarvoa tai etteivät ainakaan tuhoa sitä. Kun yritys vastaa impulsseihin nopeasti, tehokkaasti ja lisäarvoa tuottaen, on menestyminen asteen verran lähempänä. Jotkin toiminnot toimintoketjuissa voivat olla turhia tai ne tehdään yrityksessä tehottomasti, kuten päällekkäiset työt esimerkiksi kahdessa tulossyksikössä, milloin työstä selviäisi suorittamalla työn vain toisessa. Tavaratalon ostotoiminnassa tehottomuutta voi olla usealta toimittajalta samojen artikkelien tilaaminen, kun ostot voitaisiin keskittää yhteen. Tällaisten liikatoimintojen löytämisellä yrityksen toimintoketjuista ja muuttamalla niitä, voidaan parantaa yrityksen tehokkuutta ja kilpailukykyä. Keskittämällä ostot saadaan parempia maksuehtoja ja vähennetään laskujen määrää. Päällekkäisiä toimintoja karsimalla aika ja resurssit jäävät toisessa yksikössä vapaaksi ja työn tuottavuus kaksinkertaistuu. Kukaan ei halua maksaa ylimääräisestä työstä, varsinkaan asiakas. (Alhola 2008: 27.)

3.7 Toimintolaskennan ulottuvuudet

Toimintolaskentaa käytetään yrityksissä eri tavoin. Suurin osa yrityksistä hyödyntää toimintolaskentaa projektiluonteisesti akuuttien ongelmien selvittämiseen ja vaihtoehtolaskelmiin, kuten tuotteiden hinnoittelu, tuotevalikoimapäätökset, kustannusten alentaminen ja mallintaminen, ulkoistamispäätökset tai prosessien kehittäminen. Joissakin yrityksissä taas toimintolaskenta on integroitu osaksi organisaation talousjohtamista ja se tuottaa suurimman osan yrityksen sisäisen laskennan tiedosta. Ns. perinteisessä funktionaalisessa organisaatiossa toimintolaskentaa sovelletaan pääasiallisesti projekteina tai sitä käytetään rinnakkaisena laskentametodina asiakas- tai tuotekohtaisten kannattavuuksien laskemiseen. Prosessiorganisaatioissa toimintolaskennalla toisaalta voi olla keskeinen asema talousohjauksessa ja sitä käytetään strategisen suunnittelun työkaluna selvitettäessä uusien tuotteiden, palveluiden tai markkina-alueiden mahdollisuuksia ja investointien kannattavuuksia. (Lumijärvi ym. 1995: 105-108.)

3.7.1 Toimintolaskenta ja asiakas

Yrityksen tuloksesta loppujen lopuksi määräävät aina asiakkaat. Ilman ostavia asiakkaita kustannustehokkuudella ei ole merkitystä. Asiakkuuksien hallinnan(CRM) lähtökohtana on nykyisen asiakaskannan kannattavuuden analyysi. Lisäksi yrityksen tulisi kohdistaa voimavarojaan potentiaalisten asiakkaiden ja asiakassegmenttien tunnistamiseen ja haalimiseen.(Hannus 1994: 203-205.)

Asiakaskannattavuuksia laskettaessa ja asiakkuuksia hallittaessa toimintolaskenta tarjoaa apuvälineen. Asiakas aiheuttaa yrityksille monenlaisia kustannuksia eri prosesseissa, kuten markkinointia, asiakaspalvelua, toimitusmaksuja ja laskutusta. Tunnistamalla eri asiakasryhmät kannattavuuksien mukaan voidaan nämä kustannukset kohdistaa eri asiakkaille, asiakkaan vaatiman palvelutason mukaisesti sekä tehdä asiakaskohtaisia toimenpiteitä kannattavuuden parantamiseksi. Asiakaskohtaiset kustannukset selvittämällä saadaan kustannusten ja myynnin erotus, mikä on asiakaskohtainen tulos.(Ala-Mutka & Talvela 2005: 25-39.)

Vaaditaan asiakasstrategiaa määrittelemään, mitä eriasteisesti kannattavien asiakkaiden kanssa menetellään, jotta asiakaskannattavuutta voitaisiin lisätä. Voidaanko esimerkiksi markkinointia kohdistaa vain sitä tarvitseville asiakasryhmille ja vähentää markkinointia niiltä, jotka ovat kumppaneita joka tapauksessa? Voidaanko markkinointi kanavoida eri tavoin eri segmenteille, esimerkiksi naisille naistenlehdissä, lapsiperheille huvipuistoissa, yrityksille messuilla ja nuorisolle internetin sosiaalisessa mediassa? Tulisiko tappiota tuottavat asiakkuudet lopettaa vai yritetäänkö asiakkuus pelastaa? Voidaanko hinnoittelua muuttaa eri asiakkaille?

Toimintolaskennan avulla saadaan aikaan laskelmia vaihtoehtoisista asiakkuusstrategioista sekä toimintasuunnitelmat, joita arvioimalla voidaan päättää, mitkä toteutetaan. Toimintolaskentaa hyväksi käyttäen voidaan vastata kysymyksiin nykyisten asiakassuhteiden kannattavuuksista sekä tuottaa laskelmat ja toimenpiteet tulevaisuuden mahdollisuuksista.(Alhola 2008: 62-77.)

Asiakkuuksien hallinta on itsessään suurempi kokonaisuus kuin yksi prosessi. Se on eräänlainen allas, mihin eri prosessit ammentavat tietoa kuten markkinointi ja myynti. Se on kaikkien prosessien päämäärä – kannattava asiakkuus.(Ala-Mutka & Talvela 2005: 161-162.)

Vähittäiskaupassa keskeisimpiä asiakkuuksiin vaikuttavia prosesseja ovat tavararyhmähallinta ja markkinointiviestintä. Kun keskitetyn hallinnon ketjukonsepteissa tehdään päätöksiä liittyen näihin prosesseihin, ollaan tekemisissä asiakasrajapinnan kanssa. Asiakaslähtöisessä liiketoiminnassa asiakasrajapinnan tieto suodatetaan päätöksistä vastaaville tahoille. Yrityksen viestinnän ja tiedonhallinnan tulee olla kunnossa, jotta asiakkaiden toiveet ja kommentit ”kentältä” saadaan osaksi yrityksen päätöksentekoa. Älykäs itse oppiva toiminnanohjaus vähittäiskauppaketjussa toimii kaksisuuntaisesti antaen informaatiota tavaranhallintaprosessin omistajalta asiakaspalveluun ja myös toisinpäin.

3.7.2 Laatunäkökulma

Toimintojohtaminen(Activity Based Management, ABM) on toiminnan kehittämisen ja operatiivisen johtamisen prosessilähtöinen lähestymistapa ja työkalu, minkä taustalla on toimintopohjainen kustannuslaskenta. Toimintojohtaminen perustuu toimintoihin ja niistä rakentuviin prosesseihin, kustannusten aiheuttajiin sekä suoritusmittareihin. Lähtökohta on tunnistaa organisaatioon toimintoja, jotka eivät luo lisäarvoa tai ovat turhia ja lopettaa ne tai muuttaa niitä sekä luoda toimintoja, joilla ulkoisille ja sisäisille asiakkaille luodaan lisäarvoa, laatua ja tehokkuutta.

Toimintojohtaminen johtaa sitoutumiseen ja sisäistämiseen organisaation kaikilla tasoilla.(Hannus 1994: 193-194.) Jälkikäteen tapahtuvasta raportoinnista pyritään siirtymään kohti ennakoivaa analyttistä toimintaa, missä suoritusten jatkuva parantaminen on tähtäimessä. Organisaatiossa tapahtuvan henkilöiden syyttelyn sijasta keskitytään korjaamaan syitä eli toimintoja, mitkä aiheuttavat ongelmia.

Toiminto- ja prosessijohtamisen tärkeimmät näkökulmat ovat sisäiset ja ulkoiset asiakkaat – ne kenelle palvelua tuotetaan, keiden kanssa toimitaan ja ketkä palvelusta maksavat. Prosessien kehittämisen tulisi tapahtua yhteistyössä heidän kanssaan. Peter B.B. Turney(1991: 156-160) näkee toimintojohtamisen kahtena tavoitteena:

- Parantaa asiakkaiden saamaa hyötyä (laatu)
- Parantaa hyödyn tuottamaa tulosta (kannattavuus)

Tämä jaottelu kiteyttää toimintojohtamisen filosofian. Liiketoiminnan perusajatus on, että yritys suodattaa tuotannontekijämarkkinoilta raaka-aineita, puolivalmisteita, tukkueriä suoritemarkkinoille valmiiksi komponenteiksi, valmisteiksi tai vähittäismyynniksi. Toimintojohtamisen tavoitteena on tehdä tämä laadukkaasti, tuottavasti, tehokkaasti ja kannattavasti samalla lisäten asiakkaiden saamaa arvoa jatkuvasti parantamalla toimintaverkkoja.

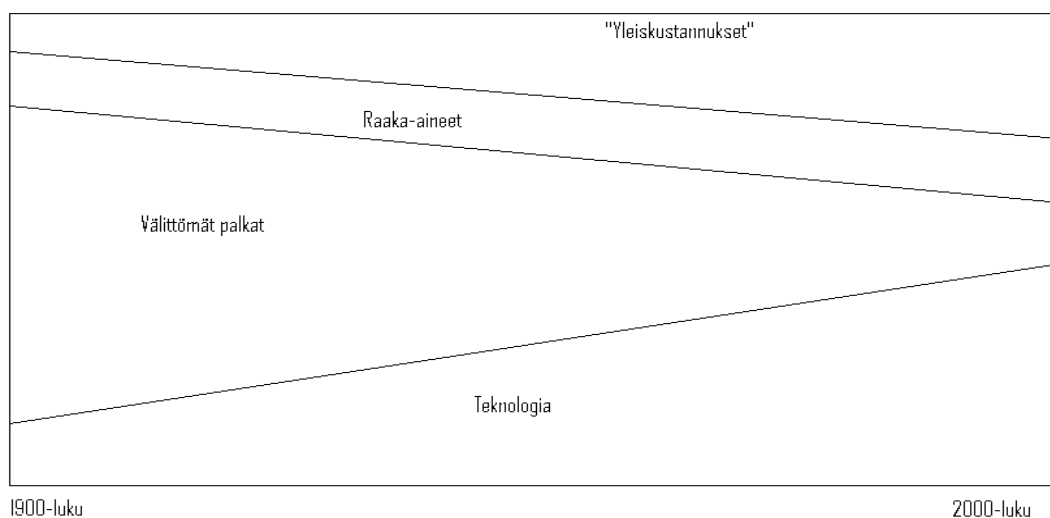
Toimintojohtaminen madaltaa organisaatiota murtaen funktioiden välisiä raja-aitoja. Toimintoketjujen kulkeminen horisontaalisesti organisaatiossa vaatii hyvää yhteistyötä ja viestintää. Toimintojohtaminen ja suorituksen mittaaminen lisää yrityksen sisäistä keskustelua kehittävämpään suuntaan konkreettisten tulosten pohjalta, ”musta tuntuu” tai ”aina on tehty näin” -perustelut eivät enää riitä. Samoin se parantaa organisaation ymmärrystä tekemisestään ja tekemisen tehokkuudesta myös organisaation ruohonjuuritasoilla. Ymmärryksen edellytyksenä on alemmilla organisaatiotasoilla, että yritys toimii avoimesti tuottaen laskelmia myös muille kuin päällikkötasolle tai jakaa laskelmat suorittavien osapuolten kanssa. Ymmärryksen jälkeen toimintojen uudelleenjärjestely ei saa osakseen niin suurta vastarintaa kuin silloin, kun yritys ei viesti perusteistaan muutoksiin.

Toiminto- ja prosessijohtamisen tavoite on standardoida ja harmonisoida yrityksen toiminnot yhtenäisiksi prosesseiksi. Ulkoisten ja sisäisten asiakkaiden tarpeiden arvioinnin perusteella kehitetään ja muutetaan toimintoja tavoitteena prosessien läpimenoaikojen nopeutuminen, tuottavuuden paraneminen ja kustannustehokkuus. Tietojärjestelmien yhtenäistäminen, tiedonkulun nopeuttaminen ja informaation

laadun parantaminen kuuluvat myös oleellisesti toimintojohtamiseen. Katse on tulevaisuudessa.(Partanen 2007: 218.)

3.7.3 Hinnoittelu, tuotevalikoimat ja liikekonseptit

Kaiken kaupan lopullisena tarkoituksena on tuottaa omistajilleen hyvinvointia ja korkoa sijoitetulle pääomalle. Tämän lisäksi asiakas aina vaatii vastinetta rahoilleen. Yrityksen on tärkeää tuntea omat kustannuksensa ja mahdollisuutensa vaikuttaa niihin, jotta voi mielekkäästi hinnoitella tuotteita markkinoille. Kilpailun ollessa kireää on yrityksellä useissa tapauksissa mahdollisuudet vaikuttaa vain kustannuksiinsa, sillä markkinat määräävät hinnan ja sen mukaan kysynnän.(Lumijärvi ym. 1995: 12.) Myös yleiskustannusten kasvu suhteessa välittömiin kustannuksiin, on luonut lisääntyvän tarpeen olla tietoinen omasta kustannusrakenteesta ja kustannusten viemisestä hintoihin.



Kuvio 6: Kustannusrakenteiden muutokset(Alhola 2008: 19).

Eri vähittäiskauppojen hinnoittelustrategiat ovat viime vuosikymmenenä lähentyneet toisiaan. On havaittu, että pysyvästi edulliset hinnat houkuttelevat asiakkaita paremmin kuin yksittäiset tuotetason markkinointitempaukset. Asiakkaiden luottamus edulliseen hintatasoon ratkaisee enenevässä määrin heidän valitsemansa kauppapaikat. Kiristynyt hintakilpailu on määrittänyt markkinahinnat monissa perustavararyhmissä sille tasolle, että ilman toimivaa taustaorganisaation tukea yksittäisen myymälän on vaikea selvittää kannattavasti hengissä. On siirrytty alueellisten yksittäisten

kauppaliikkeiden kilpailun sijasta kokonaisten liiketoimintamallien kilpailuun yhä suurempien ketjuliikkeiden kesken. (Kautto, Lindblom & Mitronen 2008: 123-125.)

Valikoiman hallinta luo kilpailukykyä ja lisää kannattavuutta. Tuoteryhmien valinnalla ja syvyydellä luodaan strategista eroa kilpailijoihin ja voidaan vaikuttaa tuoteryhmätasolta saatavaan katteeseen. Tuoteryhmiä hallinnoimalla voidaan asiakkaille korostaa tiettyjä tavarataloketjun painopisteitä. Tähän vaikutetaan myymäläjärjestyksellä, valikoiman laajuudella, asiakaspalvelun tasolla ja markkinointitoimenpiteillä. Tärkeiksi valitut tuoteryhmät sijoitetaan myymäläsuunnittelussa asiakkaan kohtaamiseksi parhaisiin paikkoihin ja niiden pinta-ala on muita tuoteryhmiä suurempi. Niiden valikoimista voidaan löytää useita alatuoteryhmiä ja samoja nimikkeitä eri hinta-/laatusuhteessa. Valikoiman laajuuden ansiosta voidaan tuotteita hinnoitella vapaammin eri asiakassegmenttejä differoiden. Mikäli tuoteryhmästä löytyy useita samoja nimikkeitä, voidaan hinnoittelua porrastaa elämyksellisen halvasta vaativan käyttötarpeen ”kermankuorintaan” tai vaikkapa eettisesti houkutteleviin korkeamman hintaluokan ekotuotteisiin. Kaikilla yksittäisen tavararyhmän sisällä tehtävillä painotuksilla ja muutoksilla vaikutetaan asiakkaan kokemukseen tavaratalon monipuolisuudesta ja suhteesta alueen muuhun tarjontaan. (Kautto ym. 2008: 121-129.)

Laatu ja hinta muodostavat yhdessä asiakkaalle asiakaslupauksen, mihinkä asiakas perustaa oman kokemuksensa kaupasta. Laatua edustavat kaupan valitsema konsepti myymäläilmeineen, muine markkinointeineen, valikoimineen ja asiakaspalvelutasoineen sekä hintaa tuotteen hinta verrattuna kilpailijoiden vastaaviin. Kun yritys saavuttaa konseptoinnissaan ja toiminnallisuudessaan tason, millä sen asiakaslupaus ylittää kilpailijoiden tason, on se todennäköinen markkinajohtaja. Kaupan on jatkuvasti tutkittava omaa asemointiaan markkinoilla ja uudistuttava väliajoin, sillä kaikilla konsepteilla on elinkaari, minkä muuttuva toimintaympäristö vanhentaa; teknologia ja kalusto vanhenee, asiakkaiden tarpeet ja arvostukset muuttuvat sekä kilpailijoiden toimet muuttavat kilpailutilannetta. Oman konseptin jatkuva kehittäminen ympäristön muutoksen ja tarpeen mukana sekä ydinvahvuuksien tunnistaminen ja vahvistaminen kilpailijoihin nähden luovat tulevaisuuskatseisen kilpailukykyisen uudistuvan liiketoimintaketjun. Asiakkaan kokemukset ja elämykset mittaavat näiden onnistumista yhdessä taloudellisen

menestyksen kanssa. Brändi rakennetaan yhdessä asiakkaan kanssa, minkä varaan yritys voi rakentaa oman liiketoimintaketjunsä taloudellisesti. (Kautto ym. 2008: 114-118.)

Nykyinen ketjukonseptien toimintamalli on monissa kauppaketjuissa viety äärimilleen. Suomessa toimivissa kansainvälisissä yrityksissä päätöksiä valikoimista tehdään keskitetysti ulkomailla tai kotimaassa ketjuliikkeen ohjausyksikössä, yksittäisellä myymälällä vaikutusmahdollisuuksia tavaravalikoimaan ja niiden painotuksiin ei juuri ole. Liiketoiminnan tehokkuuden kannalta tämä varmasti palvelee asiaansa, mutta kun asiakasta ajatellaan, voi tilanne olla toinen. Totalitaarisesti toimivan homogeenisen ketjukonseptin etu on toiminnan tehokkuus ja yleensä kilpailussa halvimman hinnan etu edustamassaan valikoimassa. Esimerkkinä tämän tyyppisistä ketjuista voitaneen mainita ainakin päivittäistavarapuolella Lidl ja useat Suomeen rantautuneet ulkomaiset vaateketjut.

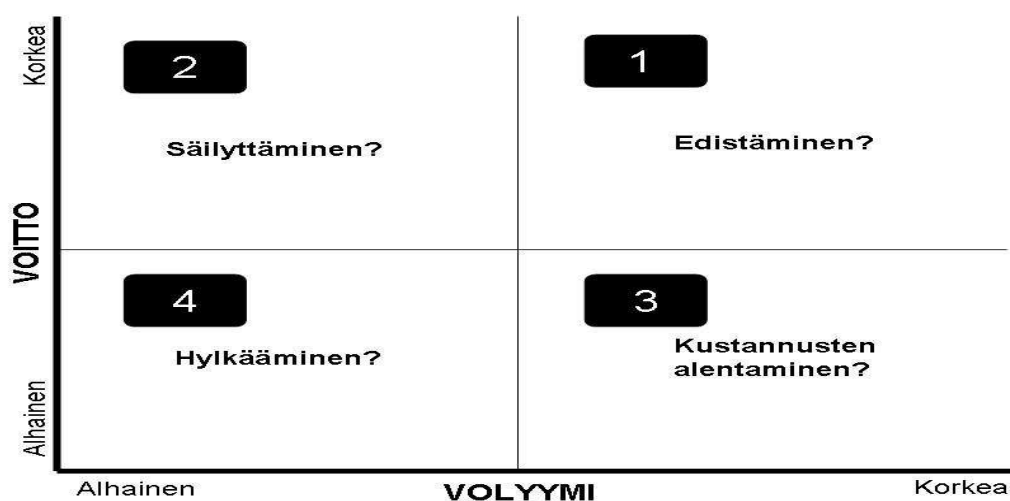
Vaikka monessa suhteessa yksittäisten kauppaliikkeiden aika on ohi, ovat markkinat ja asiakkaat silti vielä alueellisia. Kilpailutilanteet ja asiakkaiden ostotottumukset vaihtelevat alueellisesti. Asiakkaan näkökulmasta toimintaansa kehittävän ketjuliikkeen etuihin kuuluu paikallisella tasolla valikoiman ja hinnoittelun joustavuus. Alueellista sopeuttamista kilpailutilanteen ja asiakasvaatimusten mukaan suoritetaan. Tähän järkevää ketjuohjauksen näkökulmasta voi olla esimerkiksi 3-4 erilaisen tavararyhmästrategian toteuttaminen alueellisen painotuksen mukaan. On perusteltua vahvistaa niitä alueita, joista kannattavuutta ja liikevaihtoa voidaan kasvattaa ja pienentää niitä, joilla paikallinen kilpailu on vienyt kasvuedellytykset.

Tutkimalla alueen markkinoita ja potentiaalia asiakkaiden ja kilpailijoiden näkökulmista sekä vertaamalla omien myymälöiden yksiköiden tuoteryhmien kannattavuuksien eroja toisiinsa saadaan näkemystä ja laskelmia mahdollisista kehittämistoimenpiteistä. Ketjukonseptin tehokkuus ei kärsi, vaikka painotuseroja eri myymälöiden kesken suoritetaan. Päinvastoin joustavuus lisää paikallisten asiakkaiden kokemaa arvoa ja mahdollistaa yrityksen kasvun luomalla uusia markkinoita alueille, missä niitä ei vielä ole tai tarjonta vähäistä. Lisäksi valikoimien laajuuden vahvistamisella vähän kilpailluissa tuoteryhmissä, joilla kasvupotentiaali on suurin, voidaan hinnoittelulla kannattavuutta kohentaa sekä eri segmenttien

asiakkaiden tarpeita tyydyttää. Erilaisia hinnoittelustrategioita voidaan toteuttaa vapaammin, kun valikoiman ja tuotelinjojen laajuuden aiheuttama kiinnostavuus asiakaskunnassa on suuri. (Kautto ym. 2008: 123-125.)

Toimintolaskenta tarjoaa työkaluja hinnoitteluun, tuote- ja tuoteryhmästrategioihin sekä konseptien kehittämiseen. Hinnoittelussa ja tuotestrategioita päätettäessä toimintolaskentaa hyväksikäyttäen voidaan eri tuotteiden ja tuoteryhmien kannattavuuksia tarkastella myynnin suhteessa kohdistettuihin kustannuksiin. Saadaan välitöntä tietoa niiden kehittämisen tueksi. Esimerkiksi, mikäli tuoteryhmä myyntikatteeltaan näyttää tekevän tulosta, mutta kustannusten kohdistamisen jälkeen sen tulos pienenee runsaasti tai on jopa tappiollista, voidaan uudelleenhinnoittelema tuotteita, markkinoiden suoman jouston mukaan, tuoteryhmän kannattavuutta nostaa. Myös tuoteryhmäkohtaisten markkinointipanosten uudelleen kohdentamista voi olla syytä miettiä. (Turney 1991: 178-179.)

Tuotekohtaisella toimintolaskenta-analyysillä voidaan tarkastella tuotteiden kannattavuuksia ja tehdä tuotteille erilaisia tuotestrategioita. Peter B.B. Turney (1991: 181-182.) esittää yhdeksi tuotestrategian työkaluksi tuotteiden asettamista nelikenttään kannattavuuden ja volyymin perusteella. Jokainen tuote asetetaan arvioitavaksi ja sille määritellään tulevaisuuden strategia. Tuotteille pohditaan strategian valinnan jälkeen mm. uusi parempi hyllypaikka, uusi hinta, uusi toimittaja tai tuotteen alasajo.



Kuvio 7: Tuotestrategia (Turney 1991: 182).

Tuoteryhmien ja niiden alatuoteryhmien asemaa tulevaisuudessa voidaan analysoida myös toimintolaskennan tuottaman tiedon kannattavuudesta pohjalta. Esimerkiksi tuoteryhmien neliökustannuksia tutkimalla saadaan päätöksentekoa auttavia laskelmia. Ne helpottavat päätöksentekoa, kun tuoteryhmien tulevaisuuden asemaa tarkastellaan.

Ketjukonseptin ansiosta toimintolaskennan tuottamaa yksikkökohtaista tietoa voidaan hyödyntää monessa suhteessa myös homogeenisesti ilman alueellista sidoksellisuutta. Kannattavuutta voidaan monistaa mm. pilottiprojektien tulosten perusteella. Konseptien suunnittelussa ja kehittämisessä toimintojen kustannusten minimoimiseksi toimintoanalyysillä voidaan mallintaa konseptin vaihtoehtoisia toteutustapoja. Voidaan esimerkiksi mallintaa asiakasnäkökulmasta asiakkaan myymäläkäynnissä suorittamia toimintoja ja analysoida asiakkaan kokemaa laatua. Sisäisestä prosessien näkökulmasta mm. tavarán vastaanottoon, varaston toimintaan, asiakaspalvelun sujuvuuteen sekä tavarán hyllytykseen voidaan vaikuttaa myönteisesti valitsemalla toimintolaskennan tuottaman tiedon perusteella parhaat ratkaisut.

3.7.4 Benchmarking

Toimintolaskentaan läheisesti kuuluu lukujen vertailu. Tarkoituksena on organisaation operatiivisen toiminnan kehittäminen laadukkaampaan ja tehokkaampaan suuntaan. Hedelmällisintä se on silloin, kun lukuja verrataan samaan aikaan tapahtuneista toiminnoista, tuoteryhmä- ja tuoteinformaatioista sekä palveluista eri paikoissa. Historiallisiin eri ajanjaksoina tapahtuneisiin tietoihin liittyy usein toimintaympäristön muutos, jolloin vertailun reliabiliteetti kärsii.

Sisäinen benchmarking

Sisäisellä benchmarking:lla tarkoitetaan yrityksen systemaattista eri tulosityksiköiden välisten tulosten vertailua ja sen pohjalta tapahtuvaa kehittämistä. Toimintolaskennan avulla saadaan paljon dataa, jota on mahdollista verrata. Tulosityksikötason toimintojen vertailussa, kun benchmarkingia käytetään avoimesti, tapahtuu oppimista, ja parhaita käytäntöjä aletaan käyttää koko organisaatiossa. Benchmarking:lla

viestinnältään avoimessa organisaatiossa, on myös tervettä kilpailua kannustava vaikutus, sillä jokainen tulosityksikkö terveessä yhteisössä haluaa olla organisaationsa valio. Johtamalla benchmarking -kulttuuria yritys pakottaa tulosityksiköt ja prosessit kommunikointiin keskenään työprosesseista ja niiden tuloksista. (Alhola & Lauslahti 2000: 340-341.)

Ulkoinen benchmarking

Ulkoisen benchmarkingin tarkoituksena on tunnistaa erinomaisuus muissa yrityksissä, jopa eri toimialalla, ja pyrkiä tehostamaan omaa toimintaansa samaan suuntaan tunnuslukujen vertailun avulla tuotetun tiedon pohjalta. Ulkoisen benchmarking:n avulla saadaan realistisia tavoitteita alansa parhailta.

Toimintolaskentaa hyödyntävissä kilpailija-analyyseissä omia toimintojen ja toimintoketjujen kustannuksia ja kannattavuutta verrataan pahimpiin kilpailijoihin tai niihin, jotka ovat tietyllä liiketoiminnan osa-alueella voittajia. Tarkoituksena on oppia ja edistää omaa operatiivista ja strategista tehokkuutta sekä toiminnan laatua. Menetelmän hankaluutena on saada tietoja kilpailijoiden toimintokohtaisista kustannuksista ja toimintojen ajureiksi määriteltävistä suoritustiheyksistä ja usein ulkoinen benchmarking jää julkisten tulos- ja tase-lukujen varaan. (Alhola 2008: 107-111.)

3.7.5 Budjetointi

Budjetointi on saanut viime vuosina osakseen kritiikkiä. Se on katsottu perinteisessä muodossaan ennemminkin jarruttavan muutosta ja kehitystä kuin lisäävän niitä. Sen on nähty lisäävän organisaation hierarkisuutta ja funktionaalista jakoa byrokraattisiin osastoihin sekä olevan osasyynä funktioiden osaoptimointiin. Budjettien talousohjauksellista merkitystä yhä nopeutuvassa toimintaympäristössä kyseenalaistetaan.

Perinteisen 12 kuukauden budjetoinnin, joka on tyypillisesti perustunut linjaorganisaation funktioihin, kustannuspaikkoihin ja -lajeihin, rinnalle on yhä useammissa yhtiöissä kehitelty muita taloudellisen ennustamisen muotoja.

Koska prosesseissa ja niissä tapahtuvissa toiminnoissa voidaan todellisuudessa vaikuttaa kustannuksiin, on toimintolaskentaa ryhdytty käyttämään myös budjetoinnin välineenä. Tavoitteet ja tulevaisuuden toiminnot, kun on määritelty tietyksi ajaksi eteenpäin, voidaan talousennusteet laatia realistiselta pohjalta. Toimintopohjaisen budjetin pohjana toimii strategia, viime vuoden pohjalta laaditun ennusteen sijasta. Samalla saadaan budjetoiduksi ajaksi eteenpäin toiminnallinen suunnitelma toteutettavista toimenpiteistä, joilla on tarkoitus saada tietty liikevaihto ja -voitto aikaiseksi.

Kun toiminnot on määritelty sopivan tarkalla tasolla, voidaan alkaa lukuja lyömään lukkoon prosesseja ohjaavien tahojen kanssa. Saman lailla kuin toimintalaskenta toimii organisaatiossa eri tasoilla, voidaan sen perusteella budjetteja tarkentaa aina konsernitasolta tuotetasolle asti. Tällöin mukana budjetoimassa ovat organisaation operatiiviset tahot, minkä johdosta sitoutuminen budjettiin on laaja-alaista.

3.8 Toimintolaskentajärjestelmät

Toimintolaskennan itse tarkoitus ei ole luoda päällekkäistä laskentajärjestelmää yritykseen. Toimintolaskennan tarkoitus on mallintaa haluttuja laskentakohteita realistisemmin relevantin päätöksenteon tueksi. Mitä pelkistetymin tiedon pystyy tuottamaan, sitä parempi. Liian monimutkainen ja yksityiskohtainen laskentajärjestelmä hämärtää tarkoituksen ja aiheuttaa itsessään kustannuksia ylläpitää, lisäksi se voi aiheuttaa jäykkyyttä yrityksen muutoskyvykkyyteen.

Muutosjoustavuutta tuleekin pohtia laskentajärjestelmiä määriteltäessä. Liian monimutkaisessa järjestelmässä yhden variaabelin muuttaminen voi aiheuttaa koko laskentajärjestelmän uudelleen määrittämisen. Tähän voi johtaa mm. liian useiden kustannusajurien käyttö laskentakohteelle kustannuksia ohjattaessa. On tärkeää miettiä, onko järkevää käyttää vain yhtä kustannusajuria per kustannuskohde, vai onko välttämätöntä kustannusten oikeudenmukaisuuden tasapainottamiseksi käyttää useampia. Perussääntö on, että yksinkertaisuus on kaunista.

Toimintolaskennan tulee tukea perusjärjestelmää yrityksen toimintojen mukaisesti. Riippuu yrityksen perusjärjestelmän tuottamasta tiedosta, kuinka helposti ja tehokkaasti toimintolaskentaa voidaan soveltaa. Mitä enemmän perusjärjestelmässä on erillisohjelmia, sitä hankalampaa on tiedon saaminen toimintolaskennan pohjaksi.

Jokainen yritys käyttää toimintolaskentaa omalla tavallaan. Mikäli on vain yksi toiminnanohjausjärjestelmä käytössä, sen tuottama tieto laajaa, ja samaan tietojärjestelmään päästään organisaatiossa käsiksi eri yksiköissä, on lähtötilanne toimintolaskennalle otollinen.(Partanen 2007: 224-225).

Esimerkiksi vähittäistavarakauppaketjujen toiminnanohjaus- ja kassajärjestelmät tuottavat tietoa hyvin laajasti. Informaatiota kerääntyy monista toiminnosta, transaktiosta — sisään ostamisesta varaston kautta kassalle. Lisäksi järjestelmät keräävät tietoa eri asiakkaista ja asiakassegmenteistä kanta-asiakasohjelmien kautta. Nykyiset kaupan järjestelmät ovatkin tietomäärältään lähes verrattavissa pienten valtioiden hallinnointiin. Tämä mahdollistaa toimintolaskennalle hyvinkin yksityiskohtaisen tason tarpeen mukaisesti.

3.7.1 Toteutusvaihtoehdot

Teknisesti voidaan erottaa kolme vaihtoehtoa, kuinka toimintolaskenta liitetään osaksi organisaation raportointijärjestelmää. Mahdollisuudet ovat erillisjärjestelmä, integroitu osa perusjärjestelmää tai taulukkolaskentaohjelmalla toteutettuna. On kiinni monesta tekijästä, mikä tapa sopii parhaiten juuri tiettyyn organisaatioon. On ensinnäkin mietittävä, kuinka laajasta alueesta halutaan tietoja. Onko kysymys asiakas, tuote tai markkina-alue tiedoista vai halutaanko tietoja vain toiminnoista? Onko yrityksen tarve tiedolle pysyvää vai kertaluonteista, ja kuinka usein raportteja vaaditaan(esim. päivittäin, kuukausittain tai puolivuositain)? Kuka tietoja tarvitsee ja käyttää, sekä onko tiedot tarkoitus saada automaattisesti? Kuinka paljon toimintolaskennasta saatavasta hyödyistä ollaan valmiita maksamaan? (Lumijärvi ym. 1995: 109.)

Erillisjärjestelmä

Erillisjärjestelmä soveltuu yrityksille ensimmäisen vaiheen siirtymässä kohti toimintolaskentakulttuuria. Sen etuna on, että se pakottaa yrityksen käymään läpi koko toimintoketjustonsa määriteltäessä yrityskohtaisia ajureita ja toimintoja ohjelmistoon. Se ei muuta yrityksen perusjärjestelmää ja ei siten ole radikaali muutos organisaation toimintaan. Sen käyttöönoton avulla yrityksen käsitys toimintolaskennan yrityskohtaisesta soveltamisesta selkeytyy ja tunnistetaan se, mitä oikeastaan toimintolaskennalta halutaan. Erillisjärjestelmästä voidaan tehdä kytköksiä muihin järjestelmiin, jolloin tiedon siirto helpottuu manuaalisesti järjestelmään vietävään tietoon verrattuna.

Osana perusjärjestelmää

Yrityksen perusjärjestelmään integroitu toimintolaskenta antaa mahdollisuuden toimintolaskentaan kaikilla organisaatiotasoilla. Se tukee yrityksen ymmärrystä kannattavuudesta tekemisen perustana. Poiketen erillisohjelmasta, sitä pystytään hyödyntämään paremmin muuallakin kuin vain talousosastolla, koska perusohjelmisto tuottaa tietoa automaattisesti. Sen ongelmana ovat suuritöisyys ja suuret kustannukset käyttöönottovaiheessa sekä IT -projektien taipumus venyä pitkiksi jatkuvien matkalla havaittujen kehittämistarpeiden muutostöiden vuoksi.

Taulukkolaskentaohjelmisto

Taulukkolaskentaohjelmat ovat käyttöönotoltaan halvat, mutta niiden sisään tehtävien toimintolaskentamoduulien tekeminen työlästä ja muutosten tekeminen raskasta sekä virhealtista. Usein yhden solun muuttaminen aiheuttaa koko taulukon muihin osiin muutoksia. Ne sopivat toimintolaskentaa harkitsevien yritysten pilottiprojekteiksi tai ad hoc -tyyppisiksi kertaselvityksiksi tiettyihin ongelmatilanteisiin, ei niinkään laajamittaiseen suurimääräisten laskentakohteiden mallintamiseen. (Lumijärvi ym. 1995: 109-113.)

3.7.2 Tiedon keruun menetelmät

Toimintoanalyysillä ja -kuvauksella kartoitetaan yrityksen prosessit toiminnoiksi. Niiden luokittelu tuo jo itsessään lisäarvoa yrityksen päätöksentekoon. Kun halutaan saada lisätietoa tietyistä toiminnoista tai toimintoaltaan resurssien täsmällisemmästä käytöstä kustannuksia kuvaavassa numeraalisessa muodossa, puhutaan toimintolaskennasta. Tarvitaan tietoa ajureista ja niiden tiheyksistä. Tarvitaan suoritustuntareita.

Monissa tapauksissa yrityksessä tietoa tuotetaan automaattisesti ja sitä ei tarvitse erikseen mitata. Toiminnanohjaus- ja asiakashallintajärjestelmät keräävät tietoa eri transaktioista ja se on helposti saatavilla. Kirjanpidon tileiltä ja laskutusjärjestelmästä saadaan kohdistustietoja resursseille. Pohjapiirustukset antavat tiedon osastojen neliömääristä ja työaikakirjanpidosta saadaan henkilötyötunnit.

Kaikille toiminnoille ei kuitenkaan löydy valmista ajuridataa vaan, joudutaan miettimään, kuinka tuo tieto saadaan? Millä perusteilla kustannukset viedään laskentakohteille, miten tieto kerätään ja kuka kerää? Peter B.B. Turney (1991: 259-275) esittää viittä erilaista menetelmää toimintolaskentaan suorituksen tiedon keruuseen. Ne ovat tarkkailu, työkirjanpitojärjestelmät, kyselyt, teemataulut ja haastattelut.

- Tarkkailussa tietoa haluava seuraa yrityksessä tapahtuvaa toimintaa ja tekee muistiinpanoja havainnoinnin perusteella.
- Työkirjanpitojärjestelmässä henkilökunta itse merkitsee tekemänsä työnsä ja siihen käytetyn ajan työaikakorttiin.
- Kysely suoritetaan lomakkeella toiminnon työntekijöille. Kysely myös toimii toimintojen analysointi ja tunnistamisvaiheessa, kun kartoitetaan eri prosessien toimintoja.
- Teemataulutekniikassa yksikön tai osaston palaverissa määritellään piirtämällä taululle toimintoketjut, toiminnot ja niiden ajurit.

- Haastattelussa toiminnon suorittaja ja toiminnon mittaaja yhdessä vaihtavat ajatuksia toiminnon kehittämiseksi ja määrittävät toiminnolle ajurit.

Jokaisella menetelmällä on omat hyötynsä ja haittansa. Tarkkailu ja työaikakirjanpito ovat edullisia ja nopeita vaihtoehtoja kartoittaa suorituksen mittaukseen vaikuttavia tekijöitä, mutta vaativat sekä toiminnon suorittajalta että tiedon käyttäjältä sitoutumista projektiin ja tietämystä toimintoon vaikuttavista tekijöistä. Teemataulut ovat myös nopea ja edullinen tapa tiedon keruuseen, ja sopivat käytettäväksi etenkin, kun palaveriin osallistujien määrittelemät toiminnot ja ajurit ovat samoja.

Kyselyt ja haastattelut vievät enemmän aikaa ja aiheuttavat kustannuksia. Kysely on tehokas tapa kerätä paljon tarpeellista tietoa suurelta joukolta, ja se antaa aikaa rauhassa miettiä vastauksia. Se toimii hyvin toimintoanalyysin työvälineenä ja sopii etenkin toimintolaskentaprojektin pilottihankkeeksi. Kysely vaatii täsmälliset yksiselitteiset kysymykset, jotta vastauksien pohjalta saatu tieto olisi täsmällistä ja luotettavaa. Haastattelu puolestaan antaa mahdollisuuden kaksisuuntaiseen ajatusten vaihtoon ja palautteeseen. Se on sitouttava ja osallistava tapa kerätä tietoa. Eri näkökulmat tulevat paremmin huomioiduiksi haastattelutekniikalla. Se on kuitenkin kaikista kallein ja eniten aikaa vievin tapa tiedon keruuseen.

Paljon tiedon keruu -menetelmän valintaan vaikuttaa myös se, kuka hanketta on toteuttamassa ja millä organisaatiotasolla se toteutetaan. Ylimmän johdon suorittama toimintolaskentahanke tarvitsee usein laaja-alaisesti tietoa organisaatiosta ja kyselyt ovat silloin tehokkain tapa. Keskijohdon tai prosessin omistajan suorittamaan omaan vastuualueeseensa kuuluvaan toimintolaskentaprojektiin tietoa voidaan usein tehokkaimmin hankkia haastattelemalla prosessien asiantuntijoita. Yksikkö- tai osastotason työkaluna toimii hyvin yhteisessä palaverissa käytettävä teemataulu tai työkirjanpito. Tarkkailu sopii työkaluksi, kun halutaan nopeasti yhdestä toiminnosta tietoa esimerkiksi asiakkaan vaatimuksesta.

3.8 Toimintolaskennan hyödyt

Seuraavaan on kerätty toimintolaskennan selkeitä hyötynäkökulmia. Joissakin yrityksissä osa hyödyistä voi olla arkipäivää ilman laajamittaista toimintolaskentaakin, mutta toimintolaskentaa käyttävissä yrityksissä itse laskentametodin käyttö tuottaa tehokkuutta ja kilpailukykyä.

- Yrityksen tietoisuus kustannusrakenteistaan kaikilla organisaatiotasolla paranee
- Kannattavuus tai kannattamattomuus paljastuu
- Tuottamaton työ havaitaan
- Laskentaa ei suoriteta pelkästään taloushallinnossa vaan laskenta jalkautuu käyttäjille ja sitä kautta lukuja ymmärretään
- Organisaatio ”itse oppii” korjaamaan tehottomuutta(jatkuva parantaminen)
- Luvut sisältävät selkeää toimintaa, jota voidaan johtaa, ja jolle voidaan asettaa tavoitteita
- Prosessit tunnistetaan
- Asiakaslähtöisyys kaikissa toiminnoissa
- Laatu paranee – pitkällä tähtäimellä huono laatu maksaa
- Mitataan asioita, joilla on merkitystä
- Strategisen päätöksenteon tueksi saadaan lukuja

Toimintolaskenta soveltuu erityisen hyvin yrityksiin, joilla on laajat toisistaan poikkeavat tuotevalikoimat, yleiskustannusten osuus kustannusrakenteesta on suuri sekä prosessit ovat monitahoisia ja tapahtuvat usealla eri organisaatiotasolla.(Partanen 2007: 219-220.)

3.9 Toimintolaskennan kompastuskiviä

Toimintolaskentaa, kuten muitakin kustannuslaskentajärjestelmiä, on kritisoitu. Sitä pidetään monimutkaisena ja kalliina. Samoin esteinä toimintolaskennan käytölle nähdään nykyisten käytössä olevien järjestelmien yhteensopimattomuus ja saatavien hyötyjen epävarmuus.(Pellinen 2003: 189-190.)

Toimintolaskenta olisikin hyvä aloittaa pilottiprojektilla. Samalla opitaan, kuinka toimintolaskenta sopii yritykselle ja millaisella teknisellä toteutuksella sitä voidaan toteuttaa. Mallista ei tulisi tehdä liian monimutkaista ja yksityiskohtaista, sillä liian ”hienon” mallin ylläpito on kallista ja aikaa vievää. Projektille kuitenkin tulee varata tarpeeksi resursseja, sillä se helposti tulosten viipymisen vuoksi unohtuu ja hanke jää toteutumatta.

Kuten kaikessa muutoksessa, niin myös laskentajärjestelmien osalta, vastarinta uudelle toimintatavalle on tyypillistä. Tähän voi johtaa henkilöiden pelko virheellisten toimintatapojen paljastumisesta tai funktionaalisen ”oman tontin” suojelun vaisto. Ongelmia toimintolaskennan käyttöönotossa voi myös aiheuttaa liian vähäinen tiedottaminen toimintolaskennan tavoitteista ja mistä toimintolaskennassa on ylipäättään kysymys. Toimintolaskentaprojektin alkuvaiheessa tarvitaan tietoa monelta eri organisaatiotasolta, kaikkien tulisi tietää, mitä tehdään ja miksi? Vastarinta on vaikea voittaa, mikäli organisaatiossa eletään tiedottomuudessa ja vain talousosasto tekee hiljaista työtä. Monessa tilanteessa validit ajurit saadaan vain kuuntelemalla toiminnon suorittajia.(Lumijärvi ym. 116-118.)

4 Balanced Scorecard (BSC)

Vaikka tämä työ pohjautuu ajatukseen prosessien (tehokkuuden) ja talouden kehittämisestä ja mittaamisesta tulosityksikön näkökulmasta, on tarpeen nostaa esiin myös muut tekijät, joiden toiminnan kehittämisellä on merkitystä yrityksen tulevaisuuden menestykseen. Balanced Scorecard on strategian jalkauttamisen ohjausjärjestelmä, mittaristo, mikä sitoo eri näkökulmien tavoitteet yhdeksi helposti luettavaksi tulokortiksi. Tyypillisesti Balanced Scorecard käsittää neljän näkökulman kautta määriteltävät mittarit, joita hallinnoimalla yritysjohto voi ohjata tulevaisuuden tavoitteita, visioita, valitsemansa strategian mukaisesti. Ne ovat talous, tehokkuus, asiakas sekä oppiminen. On mahdollista myös ottaa mukaan muita näkökulmia, mutta alkuperäisessä Robert S. Kaplanin ja David Nortonin (1992) esittelemässä mallissa näkökulmia oli neljä. (Malmi, Peltola & Toivanen 2006: 16-31.)

Tavoite on muuntaa yritysjohtoon strategian perusteella määritellyt kriittiset menestystekijät (KPI, Key Performance Indicator) toiminnallisuudeksi eri näkökulmien mittarien ja niiden välisten kytkentöjen avulla. Mittarien valinnan ja kytkentöjen tulee tukea strategisia päämääriä, jotta toiminnallisuudelle saadaan sama suunta. Mittaristo voidaan nähdä mittariketjuna, jonka kaikki osat linkittyvät toisiinsa saaden aikaan yrityksen strategiakartan läpi kulkevan toiminnallisen ja tavoitteellisen suunnitelman sekä tahtotilan koko organisaatiossa. BSC tukee siten toimintojohtamisen mallia ja niiden tavoitteet ovat samat – johtaa toimintaa, samoin BSC yhdistelee ajatuksia myös muiden johtamismallien teorioista. BSC voi olla yritysjohtoon käytännön työkalu toimintojohtamiseen. Lisäksi BSC tasapainottaa perinteistä näkemystä yrityksen menestyksen kauseliteetista talouteen myös aineettomiin ei rahamääräisiin menestystekijöihin. (Partanen 2007: 251-255.)

Vaikka Balanced Scorecard nähdään ennen kaikkea yritysjohtoon ohjausvälineenä, ovat sen mittarien tulosten tekeminen mittarin omistajan ja työntekijöiden vastuulla. Näin strategiaa jalkautetaan johdosta työntekijöille asti. Vähittäiskauppaketjussa tulokortti voidaan luoda erikseen jokaiselle tulosityksikölle. Tulokortti voi olla

samanlainen kaikissa tulosityksiköissä tai sitä voidaan yksikön koon, omalaatuisuuden ja kilpailutilanteen mukaan muokata hieman, kuitenkin niin ettei ydintavoitteiden sisältö muutu organisaation eri osissa. Vähittäiskauppaketjussa jokaisen myymälän kortin tulisi kuitenkin mitata samoja asioita, mutta mahdollisesti porrastetusti eri ajanjaksoihin sidottuina tavoitetasoina riippuen yksikön nykytilan tasosta.

Tarkoituksena on kuitenkin saavuttaa tietyssä ajassa yhteisesti päätetty optimitavoite jokaisen mittarin osalta. Kaikki mitattava tieto on oltava yhdenmukaistettua ketjun kaupoissa ja ketjuyrityksessä, jotta sitä voidaan analysoida ja hyödyntää.

Tuloskorttiin asetetaan jokaiselle näkökulmalle tavoitteet, niitä mittaavat mittarit, nykytaso sekä tavoitetaso. Tulokortin muoto taulukkona on sen lukemisen kannalta helppo ja havainnoiva. Seuraavassa esimerkkitaulukko vähittäiskaupan tulokortista mukaillen Kauttoa, Lindblomia ja Mitrosta (2008):

	PÄÄMÄÄRÄ	MITTARI(T)	NYKYTASO	TAVOITETASOT						
				Q1	Q2	Q3	Q4	Q1	Q2	
T										
A										
L										
O										
U	Yksikön tulos	Myyntikate %	21 %	22 %	22 %	22 %	23 %			
S	Kustannusten nousu %	Euroa %	2 %	< 2 %	< 1,5 %	< 1 %	0 %			
A										
S										
I										
A										
K	Tyytyväiset asiakkaat	As. tyytyväisyysmittaus	3,8	3,8	4	4	4,2			
A		Palautukset	5 %	< 5 %	< 4,5 %	< 4,5 %	< 4 %			
S										
P										
R										
O										
S										
E										
S	Prosessien tehokkuuden	Markkinointikulut	4,5	4,5	4,4	4,3	4,2			
I	parantaminen	Varaston kiertonopeus	3,5	3,6	3,7	4	4,2			
T										
H										
E										
N										
K										
I										
L	Osaamisen kasvattaminen	Koulutuspäivät/hlö	4/hlö	1,2/hlö	1,3/hlö	1,4/hlö	1,4/hlö			
Ö	Työtyytyväisyys	Henkilöstökysely	3,4	3,5	3,7	4	4,1			
S										
T										
Ö										

Kuvio 8: Vähittäiskaupan tulokortti(Kautto ym. 2008: 199.)¹

¹ Alkuperäinen lähde: Mansukoski, Mitronen, Porenne & Salmimies 2007. Käytännön johtoryhmätyöskentely. Talentum.

Strategiasta johdetaan päämäärät ja mittarit tulokorttiin. Ne valitaan kulloistenkin kehittämistarpeiden mukaisesti. Tämä on kriittisin vaihe tulokortin rakentamisessa. Mittarin validiteetin ja reliabiliteetin tulee tukea juuri sitä, mitä sen halutaan organisaatiossa ja ulkoisissa tekijöissä aiheuttavan. Mittarit viestivät johdon tahtotilaa ja sen tulee välittyä oikeanlaisena toimintana organisaation. Osa tulokorttiin asetetuista päämääristä ovat akuutteja alle vuoden ajanjaksolle asetettuja parannustavoitteita ja osa voi olla pitkän tähtäimen suunnitteluun liittyviä 3-5 vuotta kestäviä kehitysprojekteja. Päämäärät ja mittarit voivat muuttua kortissa aina, kun toivottu taso on saavutettu, ja voidaan todeta sen olevan pysyvää ilman jatkuvaa kontrollia tulokortin avulla. Päämäärät ja mittarit muuttuvat toimintaympäristön ja strategisten painopisteiden mukaisesti.

Valittavien päämäärien, tavoitteiden ja mittarien määrä tulokortissa ei tule olla liian suuri. Määrä on kuitenkin hyvin yrityskohtaista ja näkemyksiä oikeasta mittarien määrästä on esitetty monia. Jotta olennaisimpiin asioihin keskityttäisiin, on selkeämpää, mikäli mittareita yhdessä tulokortissa on alle kymmenen. Mittarien määrä voi olla suurempikin kuin kymmenen, mutta mittarien määrän kasvaessa niiden toimintaa ohjaava teho pienenee. Mittarien tavoitetasoja asettaessa benchmarking:lla voidaan tunnistaa oman ketjun kauppohen parhaat ja, mikäli mahdollista kilpailijoiden tunnusluvut, näin tavoitetasoista saadaan realistisia, mutta ei turhan vaatimattomia. (Kautto ym. 2008: 194-199.)

Mittaristoja, tulokortteja voidaan asettaa organisaation eri tasoille. Siinä missä vähittäiskaupan myymälän tulokortti mittaa tulosityksikön suorituskykyä ja tulosta, voi konserniyhtiön tulokortit mitata kokonaisvaltaisempia kehityskohteita, kuten mm. kokonaismarkkinoita, imagoarvoa, yhteistyökumppaneiden tyytyväisyystasoa, järjestelmäkehitystä ja viestintää. Kaikki riippuu kehitystarpeista, niiden priorisoinnista ja resursseista. Myös organisaation rakenteella ja eri prosessien omistajuuksilla on merkitystä mittarijärjestelmän suunnittelussa. (Kankkunen, Matikainen & Lehtinen 2005: 159-167.)

Perusteltua on esimerkiksi tavarataloryhmässä rakentaa tulokortit myös horisontaalisesti myymälöiden läpi kulkeville tuoteryhmille, joissa usein tuoteryhmien omistajuudet ovat tuoteryhmähallinnasta vastaavien ja ostajien käsissä.

Tuoteryhmän tulokortin yhteys myymälän tulokorttiin tulee kytkeytyä yhteen. Molempien päämäärät tulee tukea toisiaan, jolloin suorituskyky päämäärien saavuttamiseksi kasvaa. Tulokorttien käyttö yrityksen yhtenä ohjausmekanismina on tehokas mahdollisuus jalkauttaa strategiaa ja yhteisiä tavoitteita läpi organisaation.

4.1 Toimintolaskenta ja BSC

Toimintolaskentaa voidaan hyödyntää BSC -ohjauksessa kahdessa vaiheessa. Kun strategisia päämääriä halutaan viedä numeraalisesti ohjattavaan muotoon tulokortille, on toimintolaskentaa hyväksi käyttäen mahdollista luoda juuri täsmällisesti haluttua kehityskohdetta mittaavat mittarit. Toisessa vaiheessa tulokortin tavoitetasoja saavuteltaessa, voidaan tavoitteisiin pääsemisen menetelmät konkretisoida toimintolaskennan avulla. BSC vastaa kysymyksiin: mitä ja koska? Toimintolaskenta ja -johtaminen vastaavat kysymyksiin: kuinka ja kuinka paljon?

Toimintolaskentaa hyödyntämällä voidaan kustannuksia kohdistaa tarkasti halutuille laskentakohteille. Saadaan tietoa toiminnallisesta tehokkuudesta ja kannattavuudesta. Toimintolaskenta mittaa eri prosessien suorituskykyä kohdentamalla toimintoketjun kustannukset laskukohteelle. Tämä tuottaa moneen eri organisaatiotasoon erilaisia toimintaan sidottuja tunnuslukuja. Kun tarkoitus on, vaikka aikaisemman tulokortti - esimerkin mukaisesti vähittäiskaupan yksikössä pysäyttää kustannusten nousu tai kasvattaa suhteellista myyntikatetta, voidaan toimintolaskennalla täsmentää ja kohdistaa toimenpiteet.

Kustannusten kohdalla toimintolaskenta on yksiselitteinen työkalu. Sen avulla nähdään, mihin kustannukset realistisesti kohdistuvat, ja mistä kustannuksia voidaan leikata, ja mitä se tarkoittaa käytännössä. Esimerkiksi palkkoja halutaan leikata. Kun on selvitetty, paljonko yksikön henkilöstön palkkoja kuluu mihinkin toimintoihin, voidaan arvioida, mistä kohdasta leikkaus voidaan suorittaa. Mikä toimintoketju on vähemmän arvokas kuin toinen? Kuluttaako esimerkiksi vähittäiskaupassa jonkin tuoteryhmän osasto enemmän kuin tuottaa? Voidaanko henkilöstön toimintoja yhdistää?

Myyntikatteen kasvattamisen osalta toimintojohtamisen periaatteiden mukaisesti voidaan kohdistaa katepaineet juuri tietyille tuotteille tai tuoteryhmille.

Vähittäiskaupan järjestelmästä saadaan reaaliaikaisesti ja yksityiskohtaisesti tietoa myydyistä tuotteista ja myyntikatteista. Voidaan täsmentää katteen kohennuksien toimenpiteet hankintahintoihin esimerkiksi toimittajavalinnoilla, alennuksilla tai nostamalla suoraan myyntihintaa. Valintoja tehdessä ei välttämättä tarvitse käyttää toimintolaskentaa, mutta toimintolaskennan kulttuurin yrityksessä ymmärrys valittujen menetelmien vaikutuksista toimintaan ja siitä aiheutuvaan kustannukseen helpottavat päätösten tekoa. Suorasti varsinaisina laskelmina tai epäsuorasti ajattelumallina toimintolaskenta on suotava olla mukana kaiken operatiivisen päätöksenteon takana.

5 Case Hong Kong Pirkanmaa Oy

Tämän työn tarkoitus oli löytää uudenlainen laskentamalli tavaratalon perinteisen kustannuslajilaskennan rinnalle, missä kaiken kustannuslaskennan pienimpänä yksikkönä toimii tulosityksikkö eli tavaratalo. Tarkoituksena oli ymmärtää paremmin tavaratalon tuoteryhmäprosessien resurssien käyttöä, niiden kannattavuuksia ja löytää mahdollisia kehitystoimia tulevaisuuteen. Työ suoritettiin 01.03.2009 – 31.08.2009 välisenä aikana kohdentamalla eri menetelmin kaikki tuona aikana syntyneet tavaratalon kustannukset suoraan niiden aiheuttajiin.

Tässä työssä aiheuttajiksi katsoin tuoteryhmät, toimintoaltaat, joille kaikki kustannukset kohdistettiin, niiden resurssien käytön mukaisesti. Koska tuoteryhmille budjetoidaan myyntibudjetti ja niiden myyntien kehitystä tarkastellaan jatkuvasti eriytettyinä, voisi myös kustannusten kohdistaminen tuottaa uutta perspektiiviä tavaratalon ja tuoteryhmien ohjaamiseen. Kannattavuusajatteluun se antaa uutta mietittävää. Työvälineenä toimi Excel -taulukkolaskentaohjelma, mikä tuotti laskentamoduulin mahdollisia myöhempiä laskelmia varten.

Empiirisessä työssä yhdistyy teoria toimintolaskennan kustannusten kohdistamisesta niiden aiheuttajiin ja Balanced Scorecard -teoriasta ammennettu ajatus tulokorttien tunnuslukujen hyödyntämisestä toiminnan ohjaajina.

5.1 Hong Kong Tavaratalot pähkinäkuoressa

Hong Kong Tavaratalot on vuonna 1989 perustettu, laajan tavaravalikoiman erikoistavarataloketju. Tällä hetkellä myymälöitä on 21, lähinnä Etelä- ja Lounais-Suomessa. Ketjun kasvu jatkuu tasaisena ja uusia liikkeitä avataan 1-3 kappaletta vuodessa. Ketjun vuosimyynti vuonna 2009 oli yli 130 miljoonaa euroa. Työntekijöitä ketjun palveluksessa on jo yli 650.

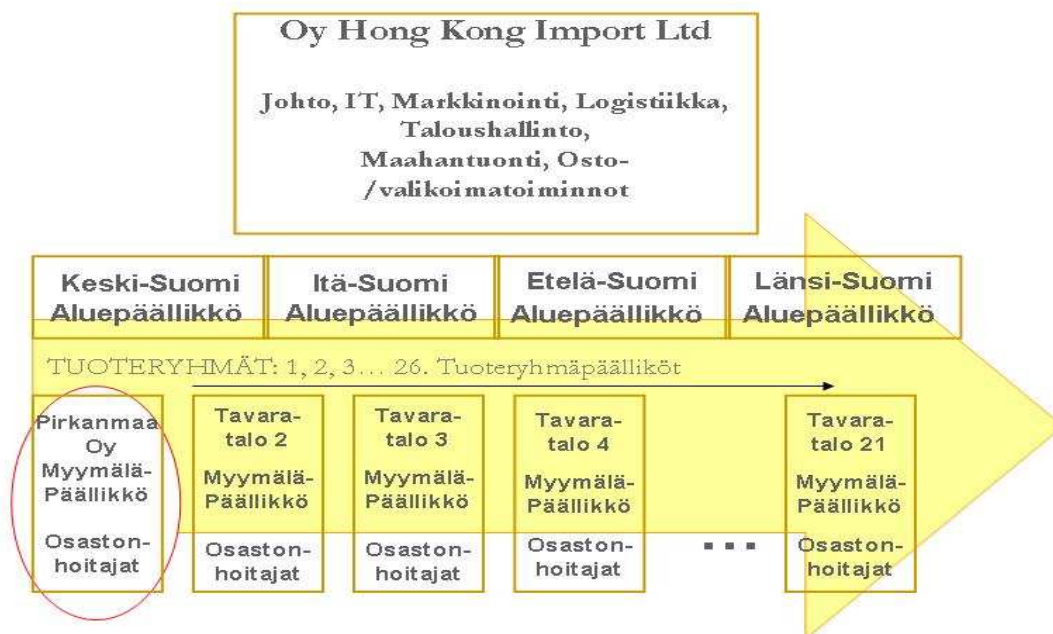
Hong Kong Tavaratalot tarjoavat asiakkailleen hinta-/laatusuhteiltaan parhaimpia ja aina ajankohtaisia tuotteita useissa eri tuoteryhmissä asiantuntevan asiakaspalvelun kera. Kaikki tavaratalot omistaa yksityisessä suomalaisessa omistuksessa oleva Oy Hong Kong Import Ltd, joka toimii myös maahantuoja ketjun omille tuotemerkeille(Hong Kong 2010).

Hong Kong Tavaratalot muodostavat tulosityksikköorganisaation, missä jokainen myymälä on oma juridinen yksikkö ja suorittaa oman tilinpäätöksen. Tuoteryhmät ovat kaikissa myymälöissä samat. Myymälöiden kokoluokissa on vaihtelua, mikä asettaa oman haasteensa ketjuohjaukseen ja etenkin valikoimien hallintaan. Kuitenkin pääosin jokaisen myymälän valikoimista löytyy sama tuoterunko. Myymäläkoon kasvaessa myymälän valikoima kasvaa yhtenäisen valikoiman mukaisesti. Pieniä nyanssieroja voi valikoimissa paikallisuuden puitteissa olla.

Henkilöstöryhmät ja niiden tehtävät ovat myymälöissä samanlaiset. Henkilöstö muodostaa myymälöiden kiinteistä kustannuksista suurimman kululajierän, ollen siten yrityksen suurin resurssi.

Ketjukonsepti markkinoinniltaan on samanlainen ja jokainen myymälä on tunnistettavissa yhtenäisestä ulkoasusta ja myymäläilmeestä. Päämainonta tapahtuu valtakunnallisesti yhteismainoksilla, mutta myymälät mainostavat myös alueittain oman alueensa sanomalehdissä sekä jakavat omia tabloideja.

Ketjuohjaus tapahtuu konserniyhtiöstä käsin. Tärkeimmät ketjuohjauksen painotukset liittyvät keskitettyyn ostotoimintaan ja valikoimahallintaan, yhtenäiseen markkinointiin mainontoineen ja myymäläilmeineen sekä yhtenäisiin talousraportointimalleihin. Tärkein yksittäinen operatiivinen työkalu ketjuohjauksessa on toiminnanohjausjärjestelmä Kassa.fi, mikä käsittää varastokirjanpidon tuotekohtaisine tietoineen sekä kassa-, osto-, hinnoittelu- ja erilaiset raportointitoiminnot. Lisäksi mm. Excel täydentää sisäisen laskennan raportointia.



Kuvio 9. Hong Kong Tavaratalot konsernirakenne.

5.2 Hong Kong Pirkkanmaa Oy

Hong Kong Pirkkanmaa Oy sijaitsee Pirkkalassa Partolan kauppakeskittymän alueella. Pirkkalan myymälä kuuluu keskikokoisiin myymälöihin koko konsernin mittakaavassa. Henkilöstöä mittausjakson aikana Pirkkalan myymälä työllisti keskimäärin 24. Henkilöstön määrä vaihtelee 20-28 välillä mittausjakson aikana vähittäiskaupan alalle luontaisen myynnin kausivaihtelun vuoksi. Kesätyöntekijät lisäävät henkilökunnan määrää kevät-, kesä- ja syyskuukausina, jolloin puutarhaosaston ulkomyymälä on auki. Henkilöstö muodostaa suurimman yksittäisen kululajierän. Myymälän henkilöstö muodostuu myymäläpäälliköstä, myymälänhoitajasta, osastonhoitajista ja osastojen myyjistä sekä kassavastaavasta ja kassahenkilökunnasta.

Olen ollut vakituisesti 37,5 tuntia viikossa töissä Hong Kong Pirkkanmaa Oy:ssä mittauskaudella ja kahdeksan vuotta ennen sitä. Tämä on helpottanut työni tekemistä kohdeyritykselle. Havainnoinnin ja tiedon saannin kannalta tämä on ollut oleellisin tekijä työn onnistumiselle.

5.3 Tiedon keruu ja laskentamoduuli

Laskentamoduuli on tehty Excel -taulukkolaskentaohjelmalla. Siinä sarakkeissa ovat kaikki Hong Kong Pirkanmaa Oy:n tuoteryhmät ja niille lasketut erillistulokset. Riveillä ovat ensin tuoteryhmän liikevaihto, veroton myyntikate, tuloslaskelmasta eri ajurein kohdistetut kustannukset, liikevoitto sekä lopuksi itse ajurit, varaston kiertonopeus ja vaihto-omaisuuden määrä. Moduulin alaosassa ovat koko myymälän tuloslaskelma ja kokonaisresurssiallas, mistä tuoteryhmille kustannukset ovat kohdistettu. Laskentamoduuli on esitetty liitteessä 1.

Tiedon keruun perustana laskentamoduuliin toimi Kassa.fi -toiminnanohjausjärjestelmä ja välitinpäätöksen tuloslaskelma. Kustannusajurien kohdalla osa tiedosta on kerätty manuaalisesti, koska valmista tietoa ei ollut saatavilla. Seuraavassa ovat selvitykset laskentamoduulin eri tunnuslukujen ja ajurien tiedon keruu menetelmistä sekä perustelut niiden laskemiselle.

5.3.1 Myymälä toteuma yhteensä

Myymälän tuloslaskelma on esitetty laskentamoduulin vasemmassa alalaidassa. Keskimmäisestä sarakkeesta alkaen on tunnuslukuja ja ajureita, joita käytetään kustannusten kohdistamisessa tuoteryhmille. Kaikki luvut ovat esitetty tuhansina euroina, ellei muuta ole mainittu.

Vaihto-omaisuus(avg.)

Vaihto-omaisuus saadaan suoraan toiminnanohjausjärjestelmästä laskettuna haluamalle päivälle. Tässä työssä on käytetty kuukausittain viimeisen päivän yhteenlaskettua keskimääräistä varaston arvoa, koska vaihto-omaisuuden määrä vaihtelee sesongeittain. Keskimääräinen varaston arvo kuvaa paremmin trendiä.

$$= \frac{\sum \text{kuukausien viimeisien päivien vaihto} - \text{omaisuus}}{\text{kuukausien määrä}}$$

Stock-to-sales

Stock-to-sales on varaston kiertonopeus päivinä.

$$= \text{jakson päivät} / \left(\frac{\text{liikevaihto}}{\text{vaihto} - \text{omaisuus}} \right)$$

Markkinointikäyttö

Markkinointikäyttö kuvaa, kuinka monta tuotetta on esiintynyt mainonnassa mittausjakson aikana. Se on selvitetty laskemalla manuaalisesti jokaisen mainoksen tuotteet tuoteryhmittäin ja syöttämällä määrät laskentamoduuliin. Apuvälineenä on käytetty liitteen 2 mukaista taulukkoa.

Pinta-ala

Myymälän tuoteryhmien(osastojen) pinta-alat olivat muuttuneet sitten myymälän avaamisen. Näin ollen valmista pohjapiirustusta mittausjakson aikaisesta pinta-alajakaumasta ei ollut saatavilla. Osastojen pinta-alat on mitattu metrimitalla, sijoitettu laskentamoduuliin tuoteryhmien omiin laskentasarakkeisiin ja lopuksi summattu koko myymälän toteumaan myymälän kokonaispinta-alaksi.

Myymälä toteuma yhteensä -osan oikeassa alalaidassa viimeisissä sarakkeissa on esitetty myymälän mittausjakson aikainen liikevaihto, myyntikate ja liikevoitto per yksi neliömetri omina tunnuslukuinaan. Tunnusluvut ovat varsinaisia toteumia euroina eikä tuhansina euroina, kuten esimerkiksi tuloslaskelmassa.

5.3.2 Henkilöstökulut, henkilötyötunnit ja myyty kappalemäärä

Henkilöstökulut tuodaan kirjanpidosta suoraan kululajinaan tuloslaskelmaan. Se, kuinka yritys henkilöresurssejaan käyttää, ei aukea ilman tarkempaa tarkastelua. Tulee tietää, mitä tehdään, ja kuinka paljon.

Henkilöstökulut on tässä työssä kohdistettu tuoteryhmille henkilöstöryhmittäin(osasto/kassa/muut). Tämän tiedon saamiseksi on käyty tarkastelujakson ajalta työaikakirjanpito läpi ja laskettu jokaisen henkilön työtunnit.

Apuna on käytetty liitteen 3 mukaista taulukkoa. Tämän jälkeen henkilön työtunnit on jaettu tietyille osastolle, kassalle tai muuksi henkilökuluksi. Myymälän henkilöstöjakauma on esitetty liitteessä 4.

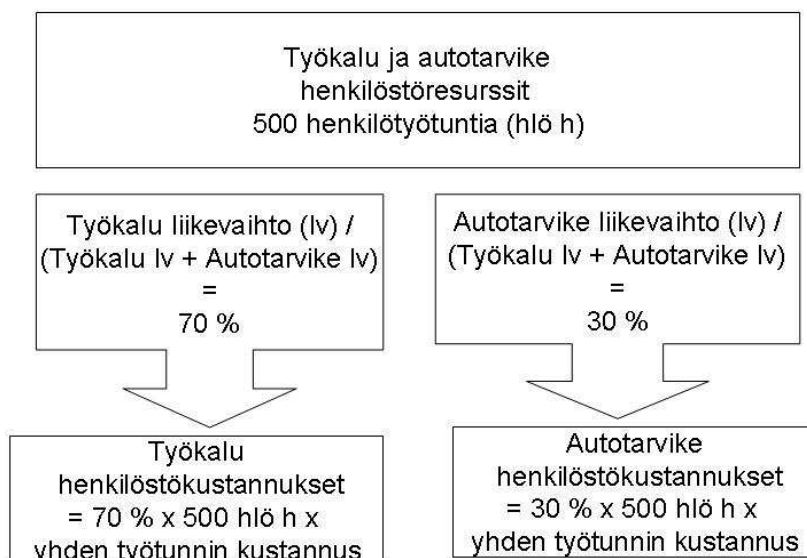
”Henkilöstö/osasto (hlö h), Henkilöstö/kassa (hlö h) ja Henkilöstö/muut (hlö h)” -tunnusluvut ovat myymälässä työskentelevien henkilöryhmien työtuntien yhteismäärät. Ne ovat resurssialtaita, minkä mukaan voidaan henkilöstön työtunteja kohdistaa tuoteryhmille.

”Henkilöstökulut/hlö h (1EUR)” -tunnusluku on yhden työtunnin keskimääräinen kustannus. Tätä lukua käytetään laskelmassa kohdistettaessa eri henkilöstöryhmien kulut tuoteryhmiin kertomalla luku työtuntien määrällä. Se on laskettu jakamalla mittausjakson tuloslaskelman henkilöstökustannukset myymälän kokonaistyötuntien kanssa. Lisäksi luku on kerrottu tuhannella, jotta saadaan tunnusluku euroina eikä tuhansina.

Henkilöstökulut/osasto

Osasto on sama kuin tuoteryhmä. Niitä ovat mm. taloustavara, työkalu, puutarha ja sisustus. Osaston työntekijöiden palkat ja sosiaalikulut voidaan välittömästi kohdistaa tuoteryhmälle. Osastotyöntekijöiksi tässä työssä on luokiteltu osastonhoitaja ja osaston myyjät. Ongelmaksi muodostuu, kuinka jaetaan osaston työntekijöiden aiheuttamat henkilöstökustannukset, silloin, kun he työskentelevät useammalla kuin yhdellä osastolla. Helpottava tekijä on, että samat henkilöt työskentelevät pääsääntöisesti samoilla osastoilla.

Esimerkiksi, mikäli osastonhoitajalle kuuluu vastuupiiriin työkalu ja autotarvike, niin myös osaston myyjät ovat työssä samoilla osastoilla. Moduulissa on jaettu osastojen liikevaihdon suhteessa osastojen työntekijöiden työtunnit ja kohdistettu työtunnit samassa suhteessa tuoteryhmille. Tämän jälkeen on kerrottu työtuntien määrä keskimääräisellä henkilötyötunnin kustannuksella, jolloin on saatu yhden tuoteryhmän osastotyöntekijöiden kustannus.

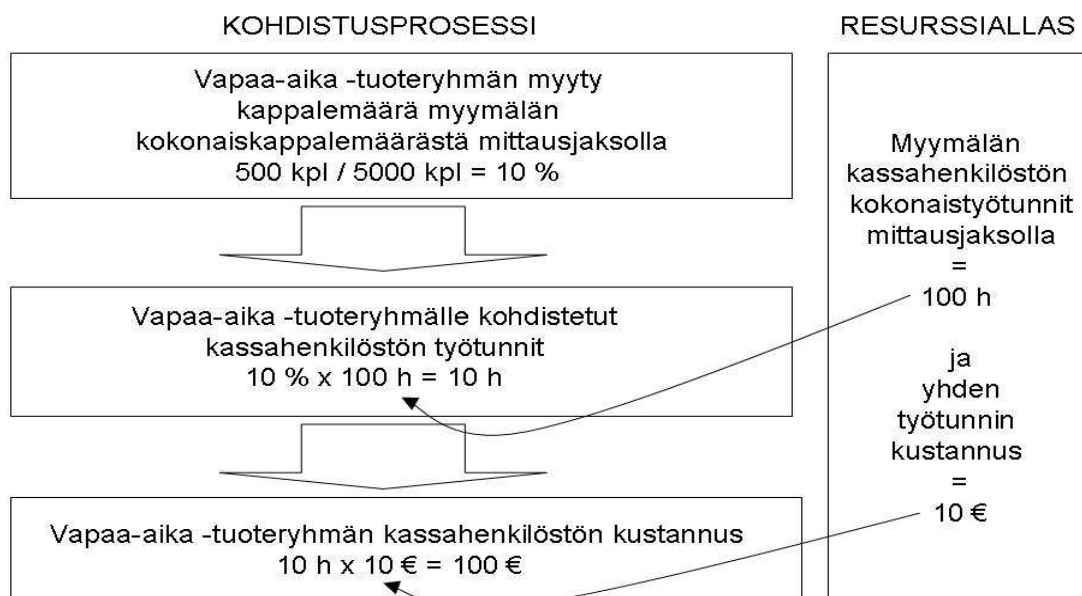


Henkilöstökulut/kassa

Kassahenkilöstön kustannukset tarvitsevat omat ajurit, koska niitä ei muuten voida kohdistaa tuoteryhmille. Kassahenkilöstön ensimmäisen tason kustannusajuriksi on valittu myyty kappalemäärä ja toisen tason ajuriksi kassahenkilöstön henkilötyötunnit.

Kappalemäärä kuvaa kassan läpi kulkevan tavaravirran ja kassahenkilöstön kuormituksen. Myydyt kappalemäärät tuoteryhmittäin saa suoraan toiminnanohjausjärjestelmästä haluamalleen ajanjaksolle. Tämä on esitetty jokaiselle tuoteryhmälle erikseen omana rivinä.

Tämän jälkeen tuoteryhmän mittausjakson aikainen kassan läpi kulkenut tavaravirran kappalemäärä on suhteutettu koko myymälän myyntiin kappalemäärään. Tällöin saadaan aikaan suhdeluku, minkä avulla voidaan kassahenkilöstön työtunnit kohdistaa tuoteryhmälle. Laskentamoduulissa myymälän kokonaistoteumassa ”henkilöstö/kassa (hlö/h)” -tunnusluku on kassahenkilöstön työtunnit.



Henkilöstökulut/muut

Tämä henkilöstöryhmä sisältää henkilöstön, joka ei ole suoraan kohdistettavissa varsinaisen työn mukaan tuoteryhmälle, vaan laskentamoduulissa heidän kustannus on kohdistettu tuoteryhmille tuoteryhmän suhteellisen liikevaihto-osuuden mukaan myymälän kokonaisliikevaihdosta.

Henkilöstöryhmän työaika, mikä on moduulissa tuoteryhmien rivi "Henkilöstö/muut (hlö h)", on kohdistettu tuoteryhmille seuraavalla kaavalla:

$$= \frac{\text{tuoteryhmän liikevaihto}}{\text{myymälän liikevaihto}} \cdot \text{"Henkilöstö / muut" kokonaistyötunnit}$$

Tuoteryhmille kohdistettu työaika on muutettu ryhmän kustannukseksi kertomalla se keskimääräisellä työtunnin kustannuksella:

$$= \text{Henkilöstö / muut (hlö h)} \cdot \text{yhden henkilötyötunnin kulu (Henkilöstökulut / hlö h)}$$

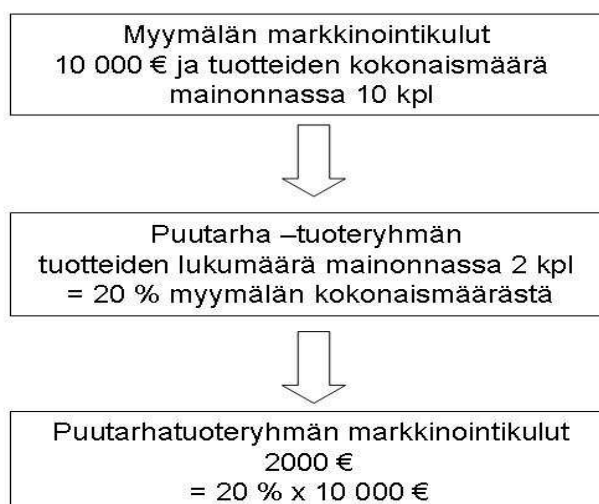
Mittausjakson aikana ryhmään kuului myymäläpäällikkö, myymälänhoitaja ja reskontran hoitaja. Osa heidän käyttämästään työajasta on suoraan kohdistettavissa tuoteryhmälle, koska kaikki toimivat myös jossain määrin tuoteryhmävastuissa mittausjakson aikana. Tämä ajanjako tuoteryhmä- ja muun henkilöstön kesken on jouduttu tekemään havainnoin perusteella parhaana arviona.

5.3.3 Tuoteryhmien muiden kulujen kohdistusmenetelmät

Markkinointikulut ja markkinointikäyttö

Laskentamoduulissa markkinointikäyttö on ilmoitettu tuoteryhmittäin sekä mainonnassa esiintyvien tuotteiden kappalemäärinä että suhteellisenä osuutena kaikkien tuote-esiintymien kappalemäärästä. Molemmat tunnusluvut ovat omilla riveillään tuoteryhmien sarakkeissa.

Tämän jälkeen myymälän markkinointikulut on jaettu tuoteryhmien omiksi markkinointikuluiksi kohdistamalla kokonaiskulut suhteellisen markkinointikäytön mukaisesti.



Markkinoinnin jakautuminen tuoteryhmittäin on esitetty liitteessä 5.

Toimitilakulut ja pinta-ala

Kuten markkinointikulut, myös toimitilakulut on kohdistettu tuoteryhmille, mutta nyt niiden pinta-alan suhteessa myymälän kokonaispinta-alaan. Ensin laskentamoduulissa on esitetty tuoteryhmän pinta-ala neliömetreinä ja tämän jälkeen suhteellisenä osuutena myymälästä. Liitteessä 7 on esitetty myymälän pinta-ala jakauma.

Muut liikekulut

Muut liikekulut ovat kohdistettu tuoteryhmille, niiden liikevaihdon suhteessa myymälän kokonaisliikevaihtoon. Muut liikekulut sisältävät mm. kassajärjestelmän ylläpidon, tietoliikennemaksut, tuotesuojaus- ja hälytysjärjestelmät sekä muita

hallinnollisia eriä. Niiden kohdistaminen varsinaisilla toiminta-ajureilla olisi äärimmäisen hankalaa, monimutkaista ja aikaa vievää eikä se tuottaisi tähän laskelmaan lisäarvoa. Liikevaihto kuvaa mielestäni parhaiten sitä osuutta, mikä oikeudenmukaisuuden puitteissa voidaan tuoteryhmälle muista liikekuluista kohdistaa.

6 Päätelmät ja jatkokehitys

Toimintolaskenta on kustannustietoinen ajattelutapa, mikä ohjaa toimintaa. Sen ei välttämättä tarvitse olla järjestelmä, mikä laskee kustannuksia ja kannattavuuksia, vaan jo pelkkä ajattelumallin ymmärtäminen parantaa toiminnan laatua. Se voi toimia vaistomaisesti kaikissa valintatilanteissa realisoimassa valintojen vaikutuksia tulevaisuuteen. Toimintolaskennan ”avautuminen” laajentaa näkökenttää ja auttaa ymmärtämään päätösten vaikutuksia toimintaan.

Laskentajärjestelmän luominen toimintolaskentaa hyväksi käyttäen sitouttaa henkilöstöä kustannustietoiseen toimintoajatteluun. Itse koen erilaisten kertaluonteisten selvitysten ja toiminnan mallinnuksien olevan riittävä keino lisäämään kustannustietoisuutta organisaatioon. Laajan toimintolaskennan käyttöönotosta en ole vakuuttunut kuin sellaisen organisaation käytössä, missä prosessit usein pysyvät pitkään samanlaisina ja laskentajärjestelmää tarvitsee siksi harvoin muokata. Tällöin sen tehokkuus korostuu ja se ei itsessään aiheuta niin suuria kustannuksia ylläpitää kuin jos prosessit muuttuvat tiuhaan. Omassa työssäni muutos on ollut kiihtyvää ja organisaatio on ympärillä muuttunut tiuhaan. Se luo vaikeuden kehittää toimintolaskennasta laajaa järjestelmää. Enemmän näen sen Hong Kong Tavaratalojen kohdalla tiettyjen alueiden ja painopisteiden kehittämisen työkaluna, kun toiminnan laatua halutaan parantaa.

Toimintolaskenta vähittäiskaupan operatiivisessa toiminnassa sopii avuksi ennen kaikkea toimittaja-, valikoima- ja tuotepäätösten tekemiseen sekä tuotteiden ja tuoteryhmien markkinoinnin kehittämiseen. Myymälätasolla se soveltuu ensisijaisesti henkilöstöresurssien hallintaan ja myymäläpinta-alan käytön kehittämiseen. Johdon strategisten päätösten tueksi toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ovat lähes rajattomat. Tällöin varsinkin kyseessä ovat kertaselvityksenä tehtävät laskelmat.

Tässä työssä keskityttiin yhden myymälän tunnuslukujen kautta pureutumaan syvemmälle tuoteryhmäprosessien kustannusrakenteeseen ja avaamaan niiden kannattavuuteen vaikuttavia seikkoja osittain toimintolaskennalla tuotettujen lukujen kautta. Painopisteinä olivat henkilöstöresurssien käyttö, markkinoinnin panos-tuotos -

suhde ja tuoteryhmille annettujen pinta-alojen kannattavuuksien vertailu. Näiden tietojen pohjalta laskettiin lopuksi jokaiselle tuoteryhmälle oma tulos.

Työ onnistui mielestäni varsin hyvin osoittamaan tuoteryhmien välisten kannattavuuksien vaihtelun mittausjaksolla. Liitteissä on esitetty graafisesti korrelaatiot myyntikatteen ja eri kululajien välillä. Niistä voidaan huomata, kuinka tuoteryhmien myyntikatteen ja kustannusten välillä on suuriakin korrelaatioeroja. Joissain tapauksissa tuoteryhmän myyntikate ja kokonaiskustannukset eivät korreloi lainkaan, vaan tuoteryhmä on ollut laskelman mukaan jopa tappiollinen.

Mikäli tulevaisuudessa toimintolaskentaa, tai tämän työn kohdalla hyvä termi voisi olla myös prosessilaskenta, halutaan käyttää osana Hong Kong Tavaratalojen talousohjausta ja -suunnittelua, olisi työvuorosuunnittelun, myymäläpinta-alojen ja markkinoinnin seurannan integrointi toiminnanohjausjärjestelmään helpottava tekijä. Näin saataisiin ristiintaulukointeja eri prosesseista automaattisesti ilman erillisohjelmia ja manuaalista työtä.

Halusin nostaa esiin muitakin näkökulmia kuin talouden, kannattavuusajatteluun. Asiakas ja laatu monimuotoisuudessaan ovat keskeisiä tekijöitä, mitkä vaikuttavat yrityksen kannattavuuteen ja vetovoimaisuuteen. Kustannusten tarvitsee olla yrityksen hallinnassa ja sitä tukee toimintolaskennan teoria. Asiakas, henkilöstö ja oppiminen näkökulmiin haluan kiinnittää huomiota tulevaisuuden Hong Kong Tavaratalojen kehityksessä. Kuinka voidaan sitouttaa henkilöstö parempiin suorituksiin ja siten parantaa prosessien laatua ja asiakastyytyväisyyttä? Kuinka voidaan oppiminen liittää osaksi muutosta ja kehitystä?

Balanced Scorecardin avulla voidaan luoda kaikille henkilöstön tasoille ohjaavia tunnuslukuja, joihin he voivat omalla tekemisellään vaikuttaa. Lisäksi ohjaamisefektin ja sitouttamisen lisäämiseksi voidaan hyvistä suorituksista ja tavoitetasojen saavuttamisesta palkita. Palkkioiden ei tarvitse olla suuria eikä välttämättä edes palkan lisiä, kunhan niitä halutaan ja niiden eteen ollaan valmiita panostamaan työssä entisestään. Ne voivat olla kollektiivisia tai yksilökohtaisia.

Nykyisessä Hong Kong Tavaratalojen talousohjausmallissa myymälän osastonhoitajat joutuvat vastaamaan kuukausittain tuoteryhmiensä myyntibudjettieroista, vaikka he eivät budjetointiin osallistu. Myös myynnin kehityksen kannalta tärkein seikka, ostaminen ja valikoimahallinta, on yhä enemmän prosessin omistajien, tuoteryhmäpäälliköiden harteilla. Tämä asetelma on osastonhoitajien kannalta epäkiitollinen ja koen itse, että jotkin muut mittarit mittaisivat kannustavammin osastonhoitajien tekemää työtä. Mittarin tulokseen pitäisi pystyä enemmän itse vaikuttamaan, jotta sen ohjausefekti toimisi. Nykyisessä mallissa autoritaarisen perinteisen vuosibudjetoinnin ongelma konkretisoituu vastuukysymyksiin myymälähenkilökunnan ja tuoteryhmäprosessien välillä. Mihin itse ei voi vaikuttaa, on vaikea sitoutua.

Balanced Scorecard -tulokortille on tärkeä asettaa mittarit, jotka ovat saavutettavissa - ei liian helpot, mutta ei mahdottomatkaan. Ne eivät myöskään saa johtaa osaoptimointiin. Oleellisinta on, että kortti mielletään osaksi pysyvää rutiinia ja tavoitteet tärkeiksi. Tulokorttia tulee rullaavasti seurata ja päivittää sykleittäin esimerkiksi kuukausittain, neljännes- tai puolivuositain. Vuosi on nykyisessä toimintaympäristössä liian pitkä aika ennustaa.

Mittareita voidaan asettaa eri henkilöstöryhmille. Päälliköille ja prosesseista vastaaville asetetaan omat tunnusluvut ja myymälähenkilöstölle omat. Seuraavassa on esitetty joitakin mittarimahdollisuuksia myymälähenkilökunnalle:

Osastonhoitajat vastaavat usein tilausmääristä, jossain määrin valikoimasta ja hinnoittelusta, ohjaavat myyntityötä ja asiakaspalvelua sekä tekevät erilaisia kirjauksista toiminnanohjausjärjestelmään. He ovat Hong Kong Tavarataloissa runko koko liiketoiminnan onnistumiselle. Kaikki heidän toimintansa on operatiivisesti kriittistä muun ympärillä tapahtuvan toiminnan onnistumisen kannalta. Heille asetettavat mittarit voivat olla mm. varaston kierto, myyntiin, asiakaspalveluun, hävikkiin, muiden opettamiseen, tiedon jakamiseen ja työyhteisön hyvinvointiin liittyviä.

Kassahenkilöstöä, minkä toiminta on suoraan tärkeään asiakastyytyväisyyteen vaikuttava tekijä, voidaan myös sitouttaa tulokortilla. Heidän mittareinaan voisi olla esimerkiksi kassaerojen lukumäärä euroina, asiakaspalaute, reklamaatioiden hoito kappalemääränä, lahjakorttien myynti euroina, asiakasmäärä kassahenkilöittäin ja keskuspuhelimeen vastausten määrä. Osaston myyjille voitaisiin asettaa tunnusluvuiksi osaston siisteys, esillepanoon liittyviä mittareita, reklamaatioiden hoito ja asiakaspalautteet.

Mahdollisia jatkokehityshippusia

- tulokorttien käyttöönotto prosesseissa ja myymälätason talousohjauksessa
 1. osastonhoitajien ja tuoteryhmäpäälliköiden yhteisesti määrittelemät myymäläkohtaiset tavoitemittarit mm. varaston arvoon, varaston kiertoon, myyntiin ja myyntikatteeseen parantamaan sitoutumista, yhteistyötä ja vastuunjakoa – talousosasto antaa raamit
 2. vuoden rullaava ennustaminen tulokorteissa, tarkistus neljännesvuosittain
 3. myöhemmin mittareita voidaan lisätä oppimiseen, asiakaspalveluun ja kassahenkilökuntaan
 4. tulokortit käydään läpi myymälän kuukausipalavereissa sekä osastonhoitajien ja tuoteryhmäpäälliköiden kesken
 5. myymälätason myymäläkohtainen oma tulokortti vrt. sivu 45
- toimintolaskennan hyväksikäyttö tuoteryhmien myymälätason mainonnassa, myynnin kehityksessä ja henkilöstöhallinnassa
 1. tunnistetaan myymälätason keskeiset prosessit ja niiden kriittiset toiminnot
 2. määritellään toiminnoille omistajuudet
 3. myymäläpäälliköille ja muille työvuorosuunnittelijoille henkilöstöhallintaan kassahenkilöstön ja tuoteryhmäkohtaiset tavoitetyötunnit rullaavasti
 4. neliömyynnin kannattavuuden seuranta tuoteryhmittäin ja tuotteittain
 5. mainonnan kannattavuuden seuranta tuoteryhmittäin ja tuotteittain

- työvuorosuunnittelun, mainontatuoteseurannan ja tavoitteiden integrointi toiminnanohjausjärjestelmään

Lähdeluettelo

- Ala-Mutka, Juha, Talvela, Erkki 2005. Tee asiakassuhteista tuottavia. Asiakaslähtöinen liiketoiminnan ohjaus. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Alhola, Kari 2008. Toimintolaskenta – Perusteet ja käytäntö. Juva: WS Bookwell Oy.*
- Alhola, Kari, Lauslahti, Sanna 2000. Laskentatoimi ja kannattavuuden hallinta. Porvoo: WSOY.*
- Hannus, Jouko 1994. Prosessijohtaminen. Ydinprosessien uudistaminen ja yrityksen suorituskyky. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Hong Kong Tavaratalot 2010.[www-sivu]. [viitattu 14.11.2010]. Saatavissa: <http://www.hongkong.fi/konserni>*
- Jyrkkiö, Esa, Riistama, Veijo 2004. Laskentatoimi päätöksenteon apuna. Porvoo: WS Bookwell Oy.*
- Kankkunen, Kari, Matikainen, Esa, Lehtinen, Lasse 2005. Mittareilla menestykseen. Sokkolennosta hallittuun nousuun. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Kautto, Matti, Lindblom, Arto, Mitronen, Lasse 2008. Kaupan liiketoimintaosaaminen. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Lumijärvi, Olli-Pekka, Kiiskinen, Satu & Särkilahti, Tuija 1995. Toimintolaskenta käytännössä: toimintolaskenta johtamisen apuvälineenä. Porvoo: Ekonomia.*
- Malmi, Teemu, Peltola, Jukka, Toivanen, Jouko 2006. Balanced Scorecard. Rakenna ja sovelta tehokkaasti. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Mansukoski, Mitronen, Porenne & Salmimies 2007. Käytännön johtoryhmyöskentely. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Neilimo, Kari, Uusi-Rauva, Erkki 2005. Johdon laskentatoimi. Helsinki: Edita Prima Oy*
- Partanen, Vesa 2007. Talousviestintä johtamisen tukena. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Pellinen, Jukka 2003. Kustannuslaskenta ja kannattavuusajattelu. Helsinki: Talentum Media Oy.*
- Robert S. Kaplan, Robin Cooper 1998. Cost & Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston, Massachusetts: Harvard Business School Press.*

Stenbacka, Juha, Mäkinen, Irma, Söderström, Terttu 2003. Kannattavuuden avaimet. Vantaa: WSOY.

Tammi, Jari 2006. Toimintolaskennan käyttömahdollisuudet ja hyödyt kunnan johtamistyössä. Akateeminen väitöskirja. Tampereen yliopisto, kauppa- ja hallintotieteiden tiedekunta. Tampere

Turney, Peter B.B. 1991. Common Cents – The ABC performance Breakthrough. Hillsboro, Oregon: Cost Technology.

Kustannukset/Tuotot tuoteryhmittäin

TR	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Liikevaihto													
Myyntikate													
kate-%													
Henkilöstökulut/osasto													
Henkilöstökulut/kassa													
Henkilöstökulut/muut													
Markkinointikulut													
Toimitilakulut													
Muut liikekulut													
Kiinteät kulut yht.													
KÄYTTÖKATE													
Käyttökate-%													
Poistot													
LIKEVOITTO													
Liikevoitto/ hlö h													
Liikevoitto/ m2													
Myyty kappalemäärä													
kpl/hlö h osasto													
Vaihto-omaisuus(avg.)													
Stock-to-sales (pv)													
Henkilöstö/osasto (hlö h)													
Henkilöstö/kassa (hlö h)													
Henkilöstö/muut (hlö h)													
Pinta-ala (m2)													
Pinta-ala-%													
Markkinointikäyttö (kpl)													
Markkinointikäyttö-%													
Muut kulut-%													
Poistot-%													
TR	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26
Liikevaihto													
Myyntikate													
kate-%													
Henkilöstökulut/osasto													
Henkilöstökulut/kassa													
Henkilöstökulut/muut													
Markkinointikulut													
Toimitilakulut													
Muut liikekulut													
Kiinteät kulut yht.													
KÄYTTÖKATE													
Käyttökate-%													
Poistot													
LIKEVOITTO													
Liikevoitto/ hlö h													
Liikevoitto/ m2													
Myyty kappalemäärä													
kpl/hlö h osasto													
Vaihto-omaisuus(avg.)													
Stock-to-sales (pv)													
Henkilöstö/osasto (hlö h)													
Henkilöstö/kassa (hlö h)													
Henkilöstö/muut (hlö h)													
Pinta-ala (m2)													
Pinta-ala-%													
Markkinointikäyttö (kpl)													
Markkinointikäyttö-%													
Muut kulut-%													
Poistot-%													
MYYMALA TOTEUMA YHTEENSA													
Liikevaihto			Vaihto-omaisuus (avg.)						Myyty kappalemäärä				
Myyntikate			Stock-to-sales (pv)						kpl/henkilöstö osasto				
kate-%			Markkinointikäyttö (kpl)						kpl/henkilöstö kassa				
Henkilöstökulut(sis. sos.)			Pinta-ala (m2)						Liikevaihto/m2				
Markkinointikulut			Henkilöstö/osasto (hlö h)						Myyntikate/m2				
Toimitilakulut			Henkilöstö/kassa (hlö h)						Liikevoitto/m2				
Muut liikekulut			Henkilöstö/muut (hlö h)										
Kiinteät kulut YHT.			Henkilöstö yht. (hlö h)						GMROI				
KÄYTTÖKATE			Henkilöstökulut/ hlö h						STOCK-TO-SALES				
Käyttökate-%			Liikevaihto/ hlö h										
Poistot			Myyntikate/ hlö h										
LIKEVOITTO			Liikevoitto/ hlö h										

Liite 3: Henkilöstötyötuntien aputaulu

2009-2010

		T U N N I T																												
		VKO																												
		9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	32	33	34	35	36	
T U O T E R Y H M Ä T	1																													
	2																													
	3																													
	4																													
	5																													
	6																													
	7																													
	8																													
	9																													
	10																													
	11																													
	12																													
	13																													
	14																													
	15																													
	16																													
	17																													
	18																													
	19																													
	20																													
	21																													
	22																													
	23																													
	24																													
	25																													
	26																													

		T U N N I T																											
		VKO																											
		36	37	38	39	40	41	42	43	44	45	46	47	48	49	50	51	52	53	1	2	3	4	5	6	7	8		
T U O T E R Y H M Ä T	1																												
	2																												
	3																												
	4																												
	5																												
	6																												
	7																												
	8																												
	9																												
	10																												
	11																												
	12																												
	13																												
	14																												
	15																												
	16																												
	17																												
	18																												
	19																												
	20																												
	21																												
	22																												
	23																												
	24																												
	25																												
	26																												

TUNNIT KASSAT Maalis-Elokuu
TUNNIT KASSAT Syys-Helmikuu

TUNNIT MUUT Maalis-Elokuu
TUNNIT MUUT Syys-Helmikuu
